

Et billede af supplerende beretninger og relaterede hovedproblemstillinger

Pietras-Jensen, Vinni

Publication date:
2003

Document Version
Også kaldet Forlagets PDF

Citation for published version (APA):
Pietras-Jensen, V. (2003). *Et billede af supplerende beretninger og relaterede hovedproblemstillinger*. Roskilde Universitet. Workingpaper / Center for Værdier i Virksomheder Nr. 7

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain.
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact rucforsk@kb.dk providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Et billede af supplerende beretninger og relaterede hovedproblemstillinger

Vinni Pietras-Jensen

Center for Værdier i Virksomheder

Institut for Samfundsvidenskab og Erhvervsøkonomi

Februar 2003

Indhold

| | |
|---|----|
| Et billede af supplerende beretninger | 1 |
| Hvad begrebet supplerende beretninger omfatter | 3 |
| Kategorisering af beretninger/rapporteringsformer | 5 |
| Supplerende beretningers kontekst mht. lov og anbefalinger | 12 |
| Den nuværende debats praktiske og teoretiske problemstillinger indenfor forskellige fagområder | 20 |
| Regulering | 22 |
| Samfund | 26 |
| Regnskab | 28 |
| Ledelse/styring | 31 |
| Strategi | 33 |
| Organisation/kultur | 34 |
| Kommunikation/dialog | 35 |
| Markedsføring | 37 |
| Det samlede billede af supplerende beretninger | 38 |
| Hovedproblemstillinger | 41 |
| Bilag nr. 1 | 45 |
| Bilag nr. 2 | 46 |

Et billede af supplerende beretninger

Den danske årsregnskabslov blev ændret med virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2002 eller senere (ÅRL § 165 jf. dog stk. 3-6) (Årsregnskabsloven 2001). Årsregnskabet blev i den forbindelse ændret fra et årsregnskab til en årsrapport (ÅRL § 2 stk. 3), hvor formålet bl.a. er at støtte regnskabsbrugerne i deres økonomiske beslutninger, hvilket både gælder investorer, medarbejdere, lokalsamfundet og andre former for interessenter (ÅRL § 12 stk. 2 og (Erhvervsministeriet 2001)). Årsrapporten er dermed ikke kun et regnskab, men en rapport som i princippet kan opdeles i følgende 4 dele (se ÅRL § 2 stk. 1 og 2 samt § 99):

1. Det finansielle regnskab – årsregnskabet (ÅRL § 2 stk. 1)
2. Ledelsesberetningen (ÅRL § 2 stk. 1) samt for C- og D-virksomhederⁱ beskrivelse af virksomhedens eksterne miljøpåvirkning og videnressourcer, hvis disse er af særlig betydning for den fremtidige drift (ÅRL § 99)
3. Ledespåtegning (ÅRL § 2 stk. 1)
4. Eventuelle supplerende beretninger (ÅRL § 2 stk. 2)

Dette paper er dog afgrænset til kun at handle om de supplerende beretninger, selvom de er frivillige (ÅRL § 2 stk. 2). Grunden til denne afgrænsning er bl.a., at de supplerende beretninger er et relativt nyt og uafgrænset begreb, som ikke tidligere har været inkluderet i årsregnskabsloven.

Dette billede af supplerende beretninger tegnes med det formål at afdække interessante hovedproblemstillinger relateret til supplerende beretninger.

Da det netop er nyt og uafgrænset, er første formål med dette paper, at give et billede af, hvad begrebet supplerende beretninger kan omfatte. Denne del tager udgangspunkt i årsregnskabsloven og kommentarer til årsrapporten, som er udarbejdet af Olaf Hasselager, Aksel Runge Johansen, Jens Otto Damgaard og Henrik Steffensen og afsluttes

med kategoriseringer af potentielle supplerende beretninger. Formålet med kategoriseringerne er, at give billeder af de supplerende beretninger, som kan give overblik til den videre diskussion.

Som det fremgår ovenfor, er de supplerende beretninger en del af den danske årsregnskabslov. De supplerende beretninger relateres endvidere til anden lovgivning, samt en række anbefalinger på såvel nationalt som internationalt niveau. Dette papers andet formål er derfor, at give et billede af supplerende beretningers kontekst afgrænset til lovgivningsmæssige forhold og relaterede anbefalinger.

Supplerende beretninger - eller social rapportering (der bl.a. hos Rob Gray er omfattende se f.eks. (Gray, Owen et al. 1996) hvor etiske regnskaber, sociale regnskaber, miljøregnskaber og medarbejderrelaterede regnskaber i øvrigt omtales) - er ifølge Rob Gray under-teoretiseret, uhomogent mht. mål, tilgang, interesse, fokus og metodologi. Samtidig mener han der mangler en meta-teori på området (Gray 2002).

Ser man dog lidt nærmere på de konkrete supplerende beretninger, kan man imidlertid få et billede af, at der bag beretningerne findes et meget omfattende teoretisk felt, som ikke kun er tværvideenskabeligt men også tværfagligt. F.eks. nævnes det i den nye guideline for videnregnskaber, at videnregnskabet er både et ledelsesværktøj, der er med til at skabe virksomhedens værdi, og et kommunikationsværktøj, der fortæller medarbejdere, kunder, samarbejdspartnere og investorer om, hvordan virksomheden skaber værdi for dem (Mouritsen and Bukh 2002). Dvs. Videnregnskaberne bygger på teori om videnledelse (hvilket bl.a. underbygges i (Larsen and Mouritsen 2001)) og kommunikation, da der gives gode råd til, hvordan regnskabet konkret kan udarbejdes.

Et fuldstændigt billede over fagområder, som kan bidrage med teoretiske og empiriske input til såvel afdækning af problemstillinger som ideer til konkrete løsninger af dem, er ikke dette papers sigte. For det første er supplerende beretninger som tidligere nævnt et nyt og uafgrænset, og for det andet kan der efter min videnskabsteoretiske overbevisning skabes mange forskellige billeder over begrebet supplerende beretninger, som alle vil kunne bidrage til forståelse af, hvad begrebet supplerende beretninger omhandler og hvilke interessante problemstillinger der relaterer sig til begrebet. Dette papers tredje mål begrænses derfor til at inddrage problemstillinger og teorier, som er

struktureret ud fra de emner, som såvel virksomheder som offentlige myndigheder, forskere og interesseorganisationer særligt har sat fokus på.

Dette paper indeholder derfor et billede af supplerende beretninger og interessante hovedproblemstillinger, som bygges på diskussion af:

?? hvad begrebet supplerende beretninger omfatter,

?? hvilken kontekst af lov og anbefalinger de supplerende beretninger indgår i, samt

?? hvilke problemstillinger og teoriområder, der har været oppe i den relaterede debatⁱⁱ.

Hvad begrebet supplerende beretninger omfatter

I regnskabslovens § 14 gives en ikke udtømmende opregning af hvad supplerende beretninger omfatter (Hasselager, Johansen et al. 2001). Om supplerende beretninger står der følgende i § 14:

”Supplerende beretninger om f.eks. virksomhedens sociale ansvar, viden og medarbejderforhold, miljøforhold samt etiske målsætning og opfølgning herpå skal give et retvisende billede inden for rammerne af almindeligt anerkendte retningslinjer for sådanne beretninger. De skal opfylde kvalitetskravene i § 12, stk. 3, og med de lempelser, der følger af forholdets natur, de grundlæggende forudsætninger i § 13, stk. 1 og 2.” (Årsregnskabsloven 2001)

I kommentarer til årsregnskabslovens bestemmelser nævnes derfor sociale regnskaber, videnregnskaber, miljøregnskaber og etiske regnskaber, men også arbejdsmiljøregnskaber, der beskriver medarbejdernes psyko-sociale og fysiske arbejdsmiljø. Af kommentarerne fremgår det, at der i princippet ikke er grænser for, hvilke former der kan tages op i supplerende beretninger, og det fastslås, at flere former kan dukke op og nogle måske vil forsvinde eller blive fusioneret med andre former. Hvilke typer der derfor er omfattet, må afhænge af, hvad der faktisk er udviklet i praksis (f.eks. de danske videnregnskaber (Erhvervsfremmestyrelsen 2001)) eller i særlovgivning (f.eks. grønne regnskaber (Miljøbeskyttelsesloven 1995)) (Hasselager, Johansen et al. 2001).

Der arbejdes i dag i Danmark med dele af de supplerende beretninger i flere forskellige fora. F.eks. forskes der i det på Roskilde Universitetscenter¹, Handelshøjskolen i København² og Handelshøjskolen i Århus³, mange virksomheder udarbejder forskellige former for ikke-finansielle rapportering f.eks. SAS, Novo Nordisk, Grundfos, Told- og Skatteregion Odense og Middelfart Sparekasse, som d. 30. oktober 2002 modtog FSR's priser for bedste ikke-finansielle rapporteringer (FSR 2002), forskellige private og offentlige organisationer bl.a. indenfor revisionsbranchen (Rambøll 1997; Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998; KPMG; KPMG 2001) og forskellige ministerier, styrelser o.lign.. F.eks. administrerer og udvikler Beskæftigelsesministeriet⁴ nu det sociale indeks⁵ som tidligere blev administreret af Socialministeriet (Socialministeriet 2000), mens Erhvervs- og Selskabsstyrelsen administrerer og udvikler videnregnskabet, som først var i Erhvervsfremmestyrelsen (Erhvervsfremmestyrelsen 2001) og senere i Ministeriet for Videnskab Teknologi og Udvikling (Mouritsen and Bukh 2002) og Finansministeriet udbreder kendskabet til kvalitets- og helhedsmodellen CAF⁶.

Der arbejdes også med supplerende beretninger i internationale og globale fora, som benyttes af danske virksomheder. Som eksempler kan nævnes GRI - Global Reporting Initiative⁷, der har udviklet GRI-standarden (GRI 2002) (en standard der reelt består af flere standarder, da speciel rapportering er udviklet til særlige brancher) om sociale, miljømæssige og økonomiske forhold, AccountAbility Institute of social and ethical accountability⁸ (AccountAbility 1999) der har udviklet AA1000 en processtandard om sociale forhold og Social Accountability International⁹ (SAI 1997) som har udviklet SA 8000 om sociale forhold.

¹ På Center for Værdier i Virksomheder. <http://www.viv.ruc.dk>

² Af f.eks. Mette Morsing som bl.a. har skrevet om det etiske regnskab og Jan Mouritsen som har været med til at udvikle det danske videnregnskab. <http://www.hhk.dk>

³ Hvor Per Nikolaj Bukh også har været med til at udvikle det danske videnregnskab.

⁴ http://www.bm.dk/det_rummelige_arbejdsmarked/default.asp

⁵ <http://www.detsocialeindeks.dk>

⁶ <http://www.moderniseringsprogram.dk/visArtikel.asp?artikelID=4981>

⁷ <http://www.globalreporting.org/>

⁸ <http://www.accountability.org.uk/>

⁹ <http://www.cepaa.org/>

Samtidig har mange forskellige lande udviklet egne standarder og vejledninger, hvilket særligt gælder lande i Europa, men også lande såsom Syd-Afrika, Japan, Australien, USA og Canada (Kolk, van der Veen et al. 2002). Endvidere har teoretikere m.v. udviklet og diskuteret forskellige former, som kan anvendes som supplerende beretninger (f.eks. (Kaplan and Norton 1996; Zadek, Pruzan et al. 1997; Edvinsson and Malone 1998; Joia 2000; Holland and Gibbon 2001; de Colle and Gonella 2002; MacLulich 2002)).

Ligesom diskussionerne og definitionerne udvikles over tid, gør de forskellige standarder og vejledninger det også. Et eksempel er GRI's nye standard (GRI 2002). Som den gamle GRI-standard (GRI 2000) bygger den stadig på den tredobbelte bundlinie (de sociale, miljømæssige og økonomiske ressourcer), men har bl.a. tilføjet afsnit om governance og stakeholder-engagement. Samtidig opstår nye standarder og vejledninger, som f.eks. den nye tredobbelte bundlinie, der bygger på den gamle tredobbelte bundlinie nævnt herover, men består af ansvar for sociale, etiske og miljømæssige forhold, immaterielle værdier/aktiver såsom viden og økonomiske faktorer i form af det finansielle resultat (Wivel and Sperling 2001).

På grund af ovenstående findes allerede i dag, en lang række forskellige beretninger – eller regnskaber – i form af standarder, vejledninger o.lign., som kan anvendes i, og derfor karakteriseres som, supplerende beretninger (se f.eks. (Morsing 1991; Bak 1996; Gray, Owen et al. 1996; Kaplan and Norton 1996; Christensen 1997; Rambøll 1997; Rikhardsson and Young 1997; SAI 1997; Zadek, Pruzan et al. 1997; Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998; KPMG; Pedersen 1998; AccountAbility 1999; Borch, Jørgensen et al. 1999; GRI 2000; Joia 2000; Socialministeriet 2000; Bak 2001; Bukh, Mouritsen et al. 2001; Elkjær and Hjulsager 2001; Erhvervsfremmestyrelsen 2001; Holland and Gibbon 2001; Wivel and Sperling 2001)).

Kategorisering af beretninger/rapporteringsformer

Ovennævnte rapporteringsformer kan kategoriseres på mange måder og opdeles i forskellige grupper. Ser man bort fra de grundlæggende antagelser bag regnskaberne, de anvendte dataindsamlingsmetoder osv., kan regnskaberne for overskuelighedens skyld opdeles i tre forskelligartede grupperinger (Pietras-Jensen 2002):

?? En-dimensionelle

?? Fler-dimensionelle

?? Helhedsorienterede

De en-dimensionelle regnskabsformer har kun et fokusområde, f.eks. er miljøet i fokus i miljøregnskaberne, viden i videnregnskaberne osv., mens der i de fler-dimensionelle regnskaber indgår mindst to forskellige fokusområder, som f.eks. i de sociale regnskaber, hvor virksomhedens sociale engagement og hensyn overfor aftalte værdier og forventninger indgår.

De helhedsorienterede består også af flere forskellige fokusområder, men som udgangspunkt alle de en-dimensionelle (dog efter behov). De sigter ikke kun mod inddragelse af flere dimensioner, men mod helhed f.eks. i forhold til kvalitet som i kvalitetsregnskaberne.

Det kan diskuteres, hvorvidt Balanced Scorecard kan betegnes som et fler-dimensionelt eller helhedsorienteret regnskab. Da en del af fokusområderne i de en-dimensionelle ikke direkte indgår i Balanced Scorecard, er de placeret under fler-dimensionelle regnskaber. Samme diskussion kan foretages i relation til GRI's standard, som derfor også indgår i de fler-dimensionelle regnskaber.

Endvidere kan de opdeles i følgende overordnede emneoverskrifter (Pietras-Jensen 2002):

?? Fælles værdier

?? Bæredygtighed

?? Udvikling, viden og læring

?? Relationer og helhed

Opdelingen betyder dog ikke, at en type information, f.eks. viden, kun indgår i de regnskabsformer der omtales under denne overskrift, men at det er de regnskabsformer der fokuserer mest på det. F.eks. sætter stakeholder- og holistiskeregnskaber også fokus på viden.

Samtidig kan det diskuteres hvorvidt social-etiske regnskaber ikke burde have været i en overlappende kategori for sig selv mellem fælles værdier og bæredygtighed, men da de fælles værdier i et social-etisk regnskab antages at være styrende for virksomhedens sociale ansvar, er de social-etiske regnskaber placeret under fælles værdier.

| | Fælles værdier | Bæredygtighed | Udvikling, viden og læring | Relationer og helhed |
|---------------------------|----------------------------|---|-----------------------------------|--|
| En-dimensionelle | ?? Etiske regnskaber | ?? Sociale regnskaber ?? Miljøregnskaber ?? Økonomiske regnskaber | ?? Videnregnskaber | |
| Fler-dimensionelle | ?? Socialetiske regnskaber | ?? GRI's standard | ?? Balanced Scorecard | |
| Helhedsorienterede | | | ?? Kvalitetsregnskaber | ?? Stakeholderregnskaber ?? Holistiske regnskaber |

Ser man på ovenstående oversigt over rapporteringsformerne, ser det umiddelbart ud som om området er overskueligt, og at man ud fra oversigten blot kan vælge en anerkendt retningslinie. Går man dog i dybden, findes en lang række forskellige standarder, vejledninger og måder hvorpå forskellige virksomheder har udarbejdet de forskellige regnskaber, under hver kategori. F.eks. kan man dele videnregnskaberne op i videnkapitalregnskaber (Edvinsson and Malone 1998; Stewart 1998) og danske videnregnskaber (Erhvervsfremmestyrelsen 2001; Mouritsen and Bukh 2002) og de sociale regnskaber kan deles op i Det sociale regnskab (Bak 2001), SA 8000 (SAI 1997) og Det sociale indeks (Indeks 2001). Endvidere har virksomheder udviklet deres egne regnskaber ud fra eksisterende vejledninger. F.eks. har BDO ScanRevision udviklet deres eget Vækstregnskab ud fra det danske videnregnskab (ScanRevision 2001) og Volvo har udviklet deres Corporate Citizenchip Report ud fra GRIs standard (Volvo 2001).

Selvom to regnskaber har samme navn, kan de have forskelligt indhold. På samme måde kan to regnskaber med forskellige navne have meget overlappende indhold, hvilket gør billedet af supplerende beretninger endnu mere uklart.

Yderligere uddybning om de forskellige rapporteringsformer under de forskellige kategorier kan bl.a. ses i bilag nr. 2 samt "Rapportering af immaterielle værdier En buket af nye regnskabsformer" Vinni Pietras-Jensen, Center for Værdier i Virksomheder, Institut for Samfundsvidenskab og Erhvervsøkonomi, Roskilde Universitetscenter, 2002¹⁰.

Som det ses omfatter oversigten ikke kun forskellige former for regnskaber (videnregnskaber, miljøregnskaber o.lign.), men også ledelsesværktøjer såsom f.eks. Balanced Scorecard og under kvalitetsregnskaberne kvalitets- og Excellence-modellerne. Grunden til det er, at de konkret anvendes af virksomheder, når de udarbejder andre former for rapporter, end de traditionelle finansielle. F.eks. anvender BRFkredit Balanced Scorecard¹¹, Handelsskolen i Randers anvender EFQM-modellen¹² og Arbejdsskadestyrelsen kvalitetsregnskab efter kvalitetsmodellen for den offentlige sektor¹³.

Disse ledelsesværktøjer anvendes også sammen med regnskabsformerne, f.eks. anvender Novo Nordisk GRI's standarder til den eksterne rapportering og Balanced Scorecard som intern ledelsesmodel (Nordisk 2001).

Kategoriseringer af rapporteringsformerne kan dog udarbejdes på flere forskellige måder, og billedet kan se anderledes ud, hvis man f.eks. kombinerer kategorierne i ovenfor viste oversigt anderledes.

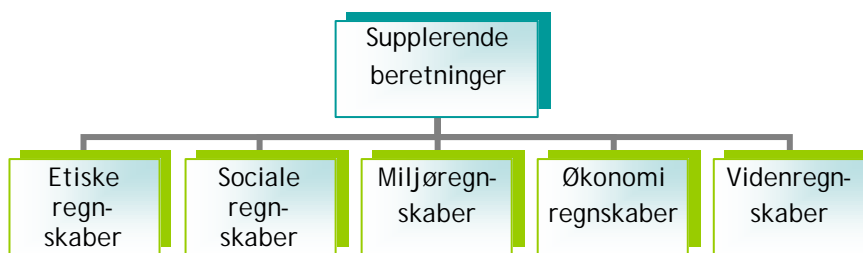
F.eks. kan det argumenteres, at de en-dimensionelle rapporteringsformer er fragmenter i en supplerende beretning, så billedet af supplerende beretninger kommer til at se således ud:

¹⁰ Findes også på Internettet: <http://www.viv.ruc.dk> under skriftserien nr. 2.

¹¹ <http://www.brf.dk/>

¹² <http://www.hsrds.dk/skolen.asp?IDUDD=SKOKVA01&IDK=5>

¹³ <http://www.ask.dk/regnskab/kval.html>

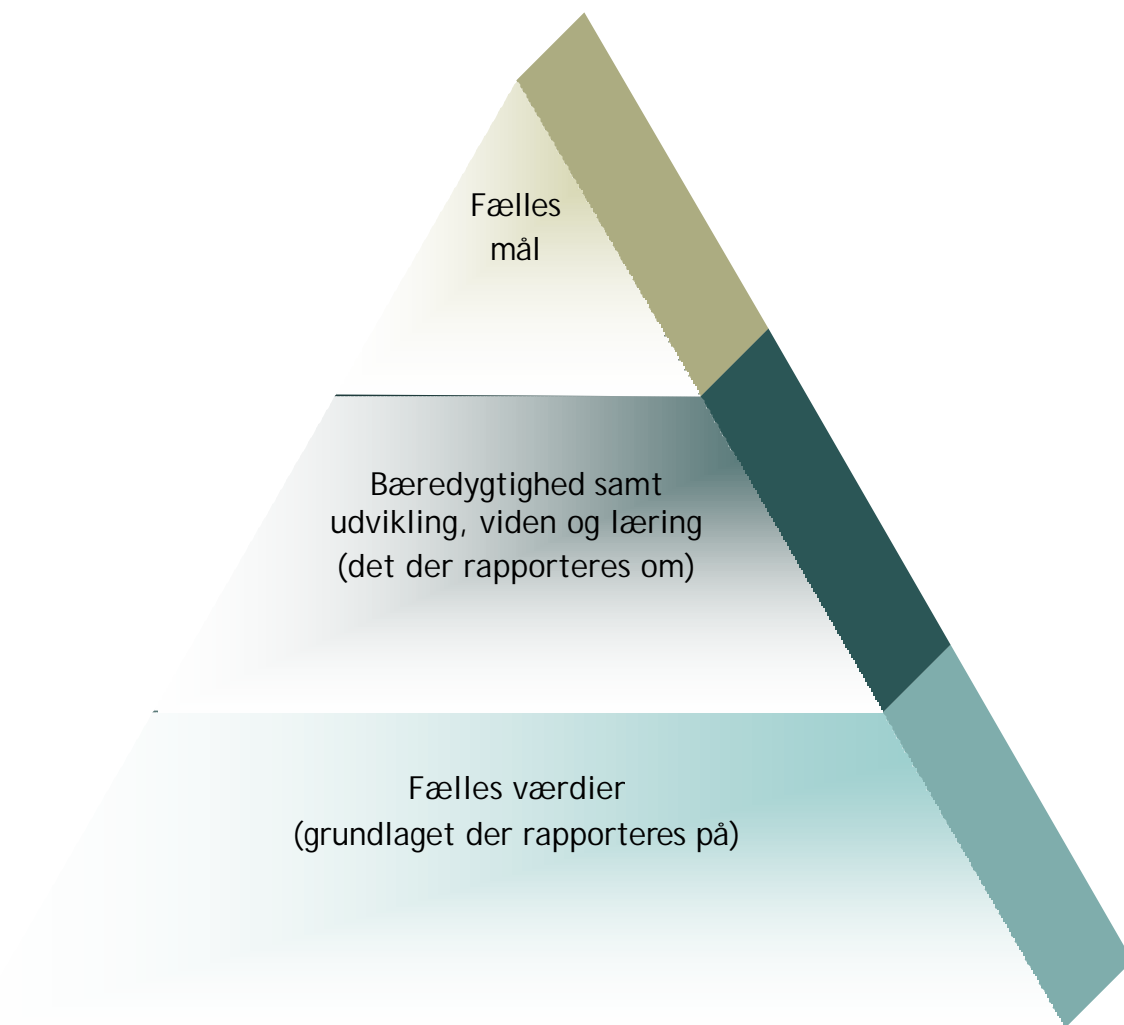


De supplerende beretninger kan dog også ses i forhold til de fler-dimensionelle og helhedsorienterede via emneområderne, bæredygtighed, viden osv. på en anden måde, hvor fælles værdier danner grundlaget for hele rapporteringen. De etiske regnskaber er bl.a. et redskab til at afdække de værdier, som virksomheden skal arbejde efter. Disse værdier danner ofte grundlag for de andre regnskabsformer (f.eks. de socialetiske og videnregnskaberne, mens GRI's nye standard også opererer med etik-begrebet), da de alle beskæftiger sig med det man kan betegne som ikke-finansielle værdier.

Det kunne f.eks. være værdien fleksibilitet. Fleksibilitet vil i et etisk regnskab uddybes til, hvad der mere konkret mener med ordet, og f.eks. kunder og medarbejdere vil blive spurgt, med henblik på at afdække, hvorvidt de mener virksomheden lever op til værdien. Fleksibilitet kan være i relation til emneområderne bæredygtighed samt udvikling, viden og læring. F.eks. kan værdien udmønte sig i, at virksomheden vil være fleksibel i forhold til ansættelse af nye medarbejdere - det kan være socialt og omfatte indvandrere og handicappede, eller være i relation til udvikling, viden og læring, hvor det kunne være at åbne for ansættelse af andre faggrupper, være fleksibel overfor medarbejdernes udviklings- og kursus-ønsker, nye måder at arbejde sammen på osv.

Til sammen skal værdierne, politikkerne og dermed handlingerne danne en helhed, så der arbejdes mod samme mål, et fokus de helhedsorienterede kan bidrage med. Relationerne til stakeholdere og dermed deres inddragelse i processen indgår ikke kun i stakeholderregnskabet, men også i det etiske regnskab, dog kun i forhold til de grundlæggende værdier. Værdiernes betydning, og hvordan de konkret kan udmøntes, er dog også inkluderet i dialogen.

Billedet kunne derfor se således ud:



Hvor fælles værdier danner grundlag for rapportering om bæredygtighed, udvikling, viden og læring, med fælles mål.

En supplerende beretning er dog en rapport, der jævnfør § 12 stk. 1 skal udarbejdes således, at:

"den oplyser om forhold, der normalt er relevante for regnskabsbrugerne, jf. stk. 2. Oplysningerne skal desuden være pålidelige i forhold til, hvad regnskabsbrugerne normalt forventer."

Elementerne i de supplerende rapporter kan derfor kategoriseres i forhold til regnskabsbrugerne eller virksomhedens stakeholdere, f.eks. kunder, medarbejdere, samfundet og aktionærer, som Coloplast har gjort det i årsrapporten for 2001/2002 (Coloplast 2002). I forbindelse med rapportering til medarbejdere kunne man f.eks.

anvende dele af det etiske regnskab (f.eks. hvor godt de mener man har levet op til værdi XX), miljøregnskabet (f.eks. ved rapportering af arbejdsmiljøet) og videnregnskabet (f.eks. ved rapportering om medarbejdersammensætning, uddannelse, videnstyring osv.).

I den forbindelse kunne det tænkes, at nogle stakeholdergrupper ikke vil være regnskabsbrugere, f.eks. børn, analfabeter eller synshandicappede, da regnskaberne offentliggøres via skrevne medier.

Af andre interessante kategoriseringer kan f.eks. nævnes danske ift. Internationale/globale. Her kunne evt. kulturforskelle og erhvervsstruktur have betydning for, hvilke behov der skal tilgodeses. Samtidig kan man opdele i proces-orienterede (f.eks. AA1000) og indikator-orienterede (f.eks. GRI) standarder, eller standarder for store (f.eks. GRI) samt små og mellemstore virksomheder (f.eks. SMEKey).

I princippet kan rapporteringsformerne eller regnskabsformerne i de supplerende beretninger kombineres på mange måder, eller udarbejdes særskilt uden nogen form for sammenhæng. Ofte er der dog overlap mellem de forskellige former, f.eks. er arbejdsmiljøet relevant for de sociale forhold samt udvikling og læring, hvorfor dette element ofte indgår i både videnregnskabet, balanced scorecard, de sociale regnskaber og miljøregnskaberne, samtidig med at det indgår i de helhedsorienterede regnskaber.

Opsamlende kan man sige om supplerende beretninger, at de, som navnet antyder, består af regnskabsformer, modeller og værktøjer, der supplerer de finansielle regnskaber. Det de supplerer med, er derfor typisk ikke-finansielle informationer, men informationer om andre værdier end de finansielle. Disse værdier centrerer i den nuværende form omkring etiske værdier (værdier om hvordan man f.eks. arbejder og samarbejder), bæredygtighed (der handler om virksomhedens sociale ansvar, dens forbrug eller misbrug af menneskelige ressourcer, miljømæssige forhold, herunder det psykiske og fysiske arbejdsmiljø samt virksomhedens forbrug af naturressourcer og økonomiske ressourcer), udvikling, viden og læring (herunder medarbejdernes videnressourcer, innovationsevner og øvrige karakteristika, virksomhedens processer, IT-systemer, patenter, kvalitet o.lign.), samt relationer til virksomhedens stakeholdere og fokus på at danne helheder i mere end en forstand. Ses på de forskellige

regnskabsformer er det dog ikke kun i stakeholderregnskabernde, der sættes fokus på at inddrage virksomhedens stakeholdere i processen. Af andre eksempler kan nævnes de etiske regnskaber og AA1000 (Pietras-Jensen 2002) - det vil sige at informationerne rettes til flere forskellige former for regnskabsbrugere, hvilket også er i overensstemmelse med de kvalitetskrav der stilles til årsrapporten i årsregnskabslovens § 12.

Supplerende beretningers kontekst mht. lov og anbefalinger

Som nævnt tidligere kan årsrapporten i den danske årsregnskabslov opdeles i 4 dele - det finansielle regnskab, ledelsesberetningen, ledelsespåtegningen og de supplerende beretninger.

Den del der er mest interessant i forhold til de supplerende beretninger er ledelsesberetningen. I ledelsesberetningen skal de største virksomheder (C- og D-virksomheder¹⁴) beskrive virksomhedens eksterne miljøpåvirkning og videnressourcer, hvis disse er af særlig betydning for den fremtidige drift jævnfør ÅRL § 99.

Præcist hvilken information der skal indgå i ledelsesberetningen, i forhold til hvilken information der skal indgå i de supplerende beretninger, kan derfor være vanskeligt at vurdere. Et forslag er dog, at beskrivelserne i ledelsesberetningen er på et overordnet niveau, mens den mere detaljerede information er indeholdt i de supplerende beretninger (Hasselager, Johansen et al. 2001; Hansen, Engelschmidt et al. 2002).

Relevant for de supplerende beretninger er dog også andre dele af årsregnskabsloven, dele som består af grundlæggende krav til årsrapporten som helhed. Disse paragraffer omhandler kravene til et retvisende billede (ÅRL § 11), kvalitetskravene (ÅRL § 12) og grundlæggende forudsætninger (ÅRL § 13). Disse områder af lovgivningen har været testet på de fleste dele i det finansielle regnskab, men hvordan disse paragraffer

¹⁴ Årsregnskabsloven bygger på bygge-klods-modellen, hvor virksomhederne er opdelt i fire kategorier - A, B, C og D - efter balancesum, netto-omsætning og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede. Lovens indhold er derefter struktureret efter disse fire kategorier.

fortolkes i praksis, i forbindelse med udarbejdelsen af de supplerende beretninger, vides endnu ikke.

Som det fremgår af kommentarer til årsregnskabslovens bestemmelser, findes allerede regulering for grønne regnskaber via miljøbeskyttelsesloven og bekendtgørelsen om grønne regnskaber. De grønne regnskaber beskriver imidlertid ofte kun en del af virksomheden, hvorfor de i deres nuværende form ville kunne være en overtrædelse af § 13's krav om fuldstændighed og neutralitet. Det anbefales derfor, at de grønne regnskaber suppleres med yderligere oplysninger. For at undgå dobbeltrapportering anbefales det dog, at de grønne regnskaber knyttes til årsrapporten som en supplerende beretning (Hasselager, Johansen et al. 2001).

Går man ud over lovgivningen findes en række anbefalinger, som også er interessante i forhold til supplerende beretninger, da de enten er overlappende, eller har betydning for indholdet via baggrund og fremtidig udvikling. En sådan form for anbefalinger er anbefalinger omkring Corporate Governance. Ikke kun i Danmark, men også i andre lande f.eks. Holland, Tyskland og USA samt på OECD-niveau er udarbejdet anbefalinger omkring Corporate Governance (Hansen, Engelschmidt et al. 2002).

Anbefalingerne i Danmark er målrettet børsnoterede selskaber, og formålet er at gøre det mere attraktivt at investere i danske børsnoterede selskaber, tiltrække kapital, inspirere til at takle udfordringer afledt af globaliseringen, styrke konkurrenceevnen og udbrede god selskabsledelse (Nørby-udvalget 2001) - alle formål, som er overlappende med de argumenter der præsenteres når forskellige former for supplerende beretninger "sælges" til virksomhederne (f.eks. (BM 2002; FSR 2002; VR 2002)).

I Danmark støttes Nørby-udvalgets rapport om Corporate Governance af bl.a. Københavns Fondsbørs samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Udvalgets arbejde består af et sæt anbefalinger om god selskabsledelse og -struktur og inkluderer derfor også anbefalinger om at informere om disse forhold (Nørby-udvalget 2001; Hansen, Engelschmidt et al. 2002). Hvor disse informationer bør indgå, hvis man ønsker at implementere dem i årsrapporten er der dog ingen anbefalinger til, men det kunne diskuteres hvorvidt de burde indgå i ledelsesberetningen eller de supplerende beretninger. F.eks. står der i ÅRL § 107, om ledelsesberetningen i D-virksomheder, at

der skal oplyses om de ledelseshverv, som virksomhedens bestyrelses- og direktionsmedlemmer beklæder i andre danske aktieselskaber, bortset fra ledelseshverv i virksomhedens egne 100 pct. ejede datterselskaber (Årsregnskabsloven 2001).

I Nørby-udvalgets rapport anbefales det, at ledelsen overvejer supplerende beretninger (Nørby-udvalget 2001).

Yderligere relationer mellem supplerende beretninger og corporate governance forventes dog udbygget, da Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fået bevilliget et to-årigt projekt hvori supplerende beretninger og corporate governance er centrale elementer.

En anden aktiv aktør i forbindelse med emner relateret til supplerende beretninger er The Copenhagen Centre¹⁵ (TCC). TCC er en international, selvstyrende institution etableret af den danske regering, som primært beskæftiger sig med at fremme offentlige og private partnerskaber, særligt relateret til social bæredygtighed og dermed sociale forhold.

TCC samarbejder med såvel nationale som internationale netværk, men har et globalt sigte dog særligt med Europæisk fokus. TCC har bl.a. været med til at arrangere NetværksDagen 2002 og EU presidency conference 21.-22. november 2002 i Helsingør, samt udgivet og udarbejdet bidrag til en række rapporter o.lign. (se f.eks. (Prodi and Rasmussen 2002)).

Aktører som er aktive omkring udviklingen og diskussionen af supplerende beretninger – dog typisk under betegnelsen ikke-finansiell værdirapportering – findes dog ikke kun i Danmark og EU (EU 2001), men af andre aktører, som har indflydelse på danske forhold, kan f.eks. nævnes OECD¹⁶ (OECD 1991), CSR Europe¹⁷ og UNEP¹⁸.

¹⁵ <http://www.copenhagencentre.org/main>

¹⁶ <http://www.itcilo.it/english/actrav/telearn/global/ilo/guide/oecd.htm>

¹⁷ <http://www.csreurope.org/about/default.asp> (CSR Europe formidler bl.a. SME Key, et værktøj til små og mellemstore virksomheder)

¹⁸ <http://www.unep.org/> (UNEP=United Nations Environment Programme)

Særligt diskuteres den del af de supplerende beretninger som kaldes CSR. CSR er dog ikke et entydigt begreb. F.eks. er det en forkortelse for Corporate Social Reporting som f.eks. forskerne Rob Gray, Dave Owen og Carol Adams anvender det. De anvender begrebet bredt, og skriver bl.a. om det, at det kan være konstrueret om næsten enhver form for information eller med næsten alle former for fokus. Som eksempler giver de miljø-rapportering, rapportering om medarbejderforhold, rapportering om etiske forhold samt kunder og samfundsmæssige forhold (Gray, Owen et al. 1996). Når der tales om CSR og der menes Corporate Social Reporting er det dog ikke altid det dækker så bredt.

Andre giver en anden forklaring på, hvad CSR er, F.eks. skriver Graham Gilmour og Aaron Caplan fra PricewaterhouseCoopers at CSR er:

"Corporate Social Responsibility (CSR) - Taking into account the social and environmental impact of corporate activity when making operating decisions. Sometimes referred to as "corporate citizenship"¹⁹".

Selvom CSR også betyder Corporate Social Responsibility defineres det dog også forskelligt, men med samme primære indhold. F.eks. definerer The European business campaignⁱⁱⁱ, som har arrangeret den europæiske forretningskampagne om CSR, det på følgende måde:

"Sustainable companies have three kinds of responsibility: economic, environmental and social. Corporate social responsibility is an integral part. It is about integrating the issues of the workplace, human rights, the community and the marketplace into core business strategies²⁰."

Partnerne i den europæiske forretningskampagne, bl.a. TCC, CSREurope og mange flere, har udviklet et værktøj, som små og mellemstore virksomheder kan anvende i forbindelse med rapportering af økonomiske, miljømæssige og sociale forhold, kaldet SMEKey (Europe)²¹.

¹⁹ <http://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/F021151B26E05EBA80256B05003FAC53>

²⁰ <http://www.csrcampaign.org/what/default.asp#whatis>

²¹ http://www.smekey.org/uploadstore/cms/docs/SME_Key.pdf

I anden EU-sammenhæng, f.eks. i Grønbog for fremme af en europæisk ramme for virksomhedens sociale ansvar, står der om SCR:

"I de fleste definitioner af virksomhedens sociale ansvar beskrives det som et koncept, hvor virksomhederne frivilligt integrerer sociale og miljømæssige hensyn i deres forretningsaktiviteter og i deres interaktion med deres interessenter ((EU 2001) side 6)."

Det typiske i CSR begrebet er, at det er de samme elementer, som indgår i det der kaldes The triple bottomline og som omfatter miljø, sociale forhold og økonomi (som er de samme elementer der indgår i GRI's standard).

The triple bottomline kaldes også bæredygtig udvikling eller bæredygtig ansvarlighed, hvilket Jacob Rendtorff (RUC) beskriver som værende i tråd med Brundtlandsrapportens sigte mod at forbedre livets og økosystemernes integritet. Brundtlandsrapporten handler om at opretholde naturens økonomiske, økologiske og sociale bæredygtighed, så ressourcerne kan stå til rådighed for fremtidige generationer (Rendtorff 2001).

I The triple bottomline (eller den tredobbelte bundlinie) indgår de samme tre aspekter, blot kaldet People, Planet og Profit, og uden ressourceudnyttelsesperspektivet. People-aspektet er det etiske aspekt, som handler om virksomhedernes sociale ansvar i forhold til andre mennesker: medarbejderne, leverandører, kunder. Kernen er de universelle menneskerettigheder, som udgør minimumsstandarderne. People-aspektet drejer sig om forhold som medarbejdernes arbejdsmiljø, sundhed og sikkerhed, hvile- og fritid. Dette aspekt sætter fokus på organisationsfrihed, men også religions-, tanke- og trosfrihed og oprindelige folks rettigheder. Det involverer forbud mod tvangsarbejde, børnearbejde og diskrimination. Men der regnes også med initiativer, der rækker ud over de formulerede menneskerettigheder - så som alkoholpolitik.

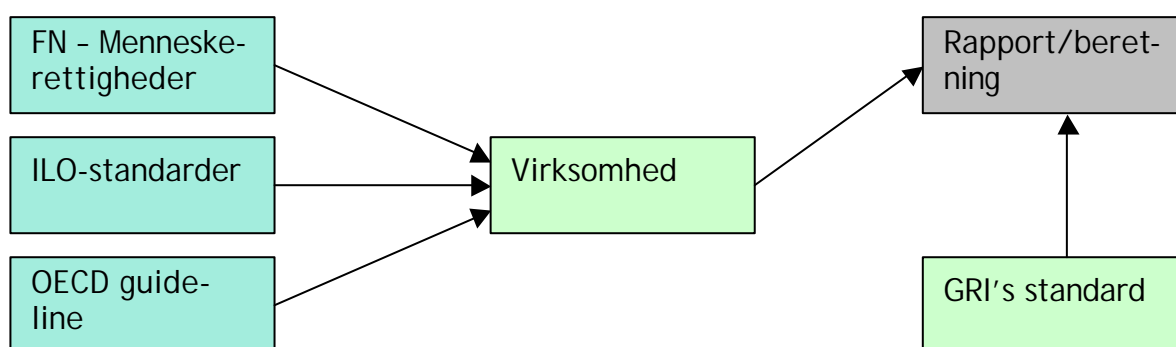
Planet-spektet handler om ansvaret for det ydre miljø såsom biodiversitet og dyrevelfærd mens profit-aspektet handler om det økonomiske (Antorini 2001).

EU-kommisionen mener, at codes of conduct bør bygge på ILO's fundamentale konventioner²² og OECD's guideline for multinationale virksomheder^{iv}. Endvidere

²² <http://www.ilo.org/public/english/standards/norm/whatare/fundam/>

refereres til menneskerettighederne²³. EU-kommisionen skriver bl.a. at CSR benchmarks burde bygges på kerneværdier og tage udgangspunkt i instrumenter som ILO's standarder og OECD's guideline. EU-kommisionen mener videre, at der bør være større konsensus omkring rapporteringen, i den forbindelse nævnes GRI's standard for rapportering, som basis for en sådan konsensus (Commision 2002).

EU forslag til CSR-rapportering kan derfor skitseres på følgende måde:



For uddybning af GRI's standard se bilag 1.

GRI er samtidig en vigtig aktør, da de er grundlagt i samarbejde med Coalition for Enviromentally Responsible Economies (CERES) og samarbejder med United Nations Enviroment Programme (UNEP) samt FN's general-sekretær Kofi Annan's Global Compact.

I EU er CSR ikke kun et spørgsmål om socialt ansvar, eller rapportering af socialt ansvar, det er også et led i at nå det strategiske mål i 2010, om at blive den mest konkurrencedygtige og dynamiske viden-baserede økonomi i verden, som er i stand til bæredygtig økonomisk vækst med flere og bedre jobs samt større social sammenhæng (Commision 2002).

Samtidig anbefaler EU-kommisionen at virksomheder anvender ledelsesværktøjer såsom Total Quality Management (TQM) og Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) i kombinationen med ovenfor skitserede anbefalinger (Commision 2002).

²³ <http://www.un.org/Overview/rights.html>

Ser man på de supplerende beretninger, der omhandler fælles værdier samt udvikling, viden og læring, har de det fællestræk, at de bygger på forskellige ledelsesfilosofier. Kvalitetsregnskaberne, som primært handler om kvalitet, innovation og læring, bygger på kvalitetsledelse (f.eks. (Deming 1986)). Videnregnskaberne, som omhandler humankapital – en kombination af viden, færdigheder, nytænkning og kvalifikationer hos virksomhedens medarbejdere samt virksomhedens værdigrundlag, kultur og filosofi – og strukturkapital – f.eks. hardware, software, databaser, organisationsstruktur, patenter, varemærker og andet i organisationen, der påvirker medarbejdernes produktivitet positivt, samt virksomhedens relationer til centrale kunder (kundekapital), bygger som tidligere nævnt på videnledelse (bl.a. (Nonaka 1994)). Det etiske regnskab, hvor det centrale er samtalen om hvilke værdier og mål virksomheden skal arbejde efter, bygger på værdibaseret ledelse (f.eks. (Thyssen 1997)) mens Balanced Scorecard (BSC), et redskab til virksomheder med behov for at mobilisere og udnytte deres intellektuelle og uhåndgribelige værdier, indeholdende det finansielle perspektiv, kundeperspektivet, interne forretningsprocesser samt lærings- og vækstperspektivet, bygger på Kaplan og Nortons teorier at skabe balance i virksomheden (Kaplan and Norton 1996).

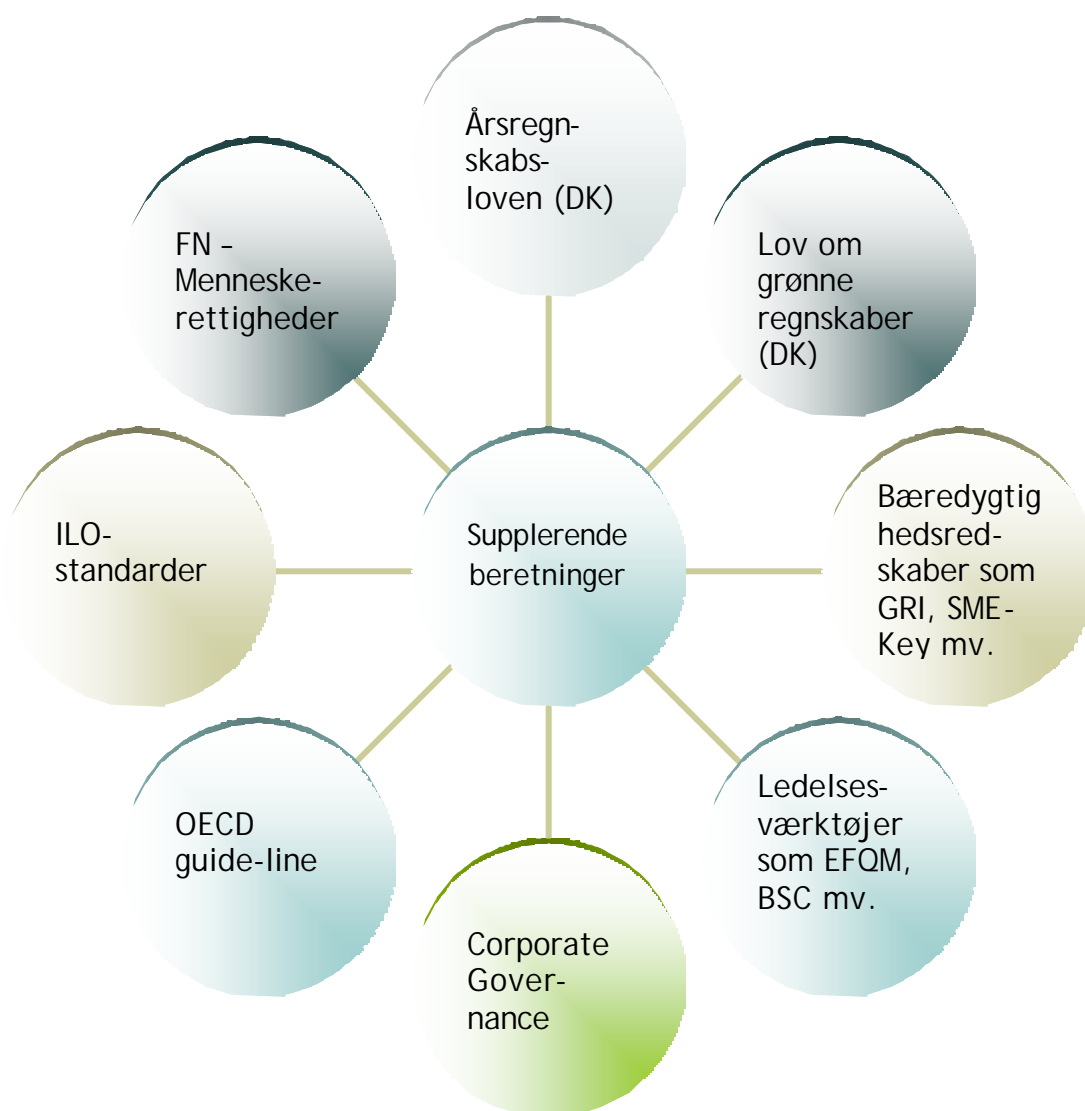
De ovennævnte regnskaber anbefales derfor i forbindelse med implementeringen af en ledelsesfilosofi, som et ledelsesredskab i en helt anden teoretisk kontekst – den organisationsteoretiske i stedet for den regnskabsmæssige. Disse regnskabsformer er derfor også opstået som udgangspunkt i et internt styringsredskab frem for et eksternt og offentligt tilgængeligt regnskab.

Sammenlignes denne gruppe af regnskaber med gruppen af regnskaber om bæredygtighed, handler regnskaberne i kategorierne fælles værdier samt udvikling, viden og læring mere om den enkelte virksomheds interne udvikling eller konkurrenceevneforbedringer og har derfor ikke det samme samfundsmæssige perspektiv som regnskaberne under bæredygtighed.

Kategorien fælles værdier er dog også indarbejdet i den nye GRI-standard, således at det etiske aspekt inddrages.

Bag The EU Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) kan der dog også argumenteres for, at der ligger en ledelsesfilosofi - miljøledelse, da det er et ledelsesværktøj til evaluering, rapportering og forbedring af virksomhedens miljømæssige performance med tilhørende logo²⁴.

Det samlede billede af relateret lovgivning og anbefalinger i såvel dansk som international kontekst, kan derfor tegnes som vist herunder:



Et interessant spørgsmål relateret til ovenstående er, hvorvidt det danske samfund skal blive ved med at udvikle danske standarder og guidelines som i dag, eller om det var bedre at koncentrere ressourcerne om at få indflydelse på f.eks. GRIs standard, samarbejde med andre lande som er langt fremme, arbejde på EU-plan eller andet, da

²⁴ http://europa.eu.int/comm/environment/emas/about/summary_en.htm

der er risiko for, at standarder udviklet på internationalt eller globalt plan, med stor sandsynlighed vil vinde langt større indpas end helt danske standarder.

Da GRIs standard er centreret om bæredygtighed, kunne vi i Danmark f.eks. bidrage med viden om regnskabsformer bygget på værdier, udvikling, viden og læring, hvilket Danmark har stor tradition indenfor (se f.eks. også (Økonomistyrelsen 2000; Økonomistyrelsen 2001)).

Helt alternativt kunne man spare ressourcerne og blot vente på, at andre videreudvikler nye eller eksisterende regnskaber, samtidig med at det er helt op til den enkelte virksomhed at vælge, hvilket regnskab og regnskabsindhold der er mest velegnet i det enkelte tilfælde.

Den nuværende debats praktiske og teoretiske problemstillinger indenfor forskellige fagområder

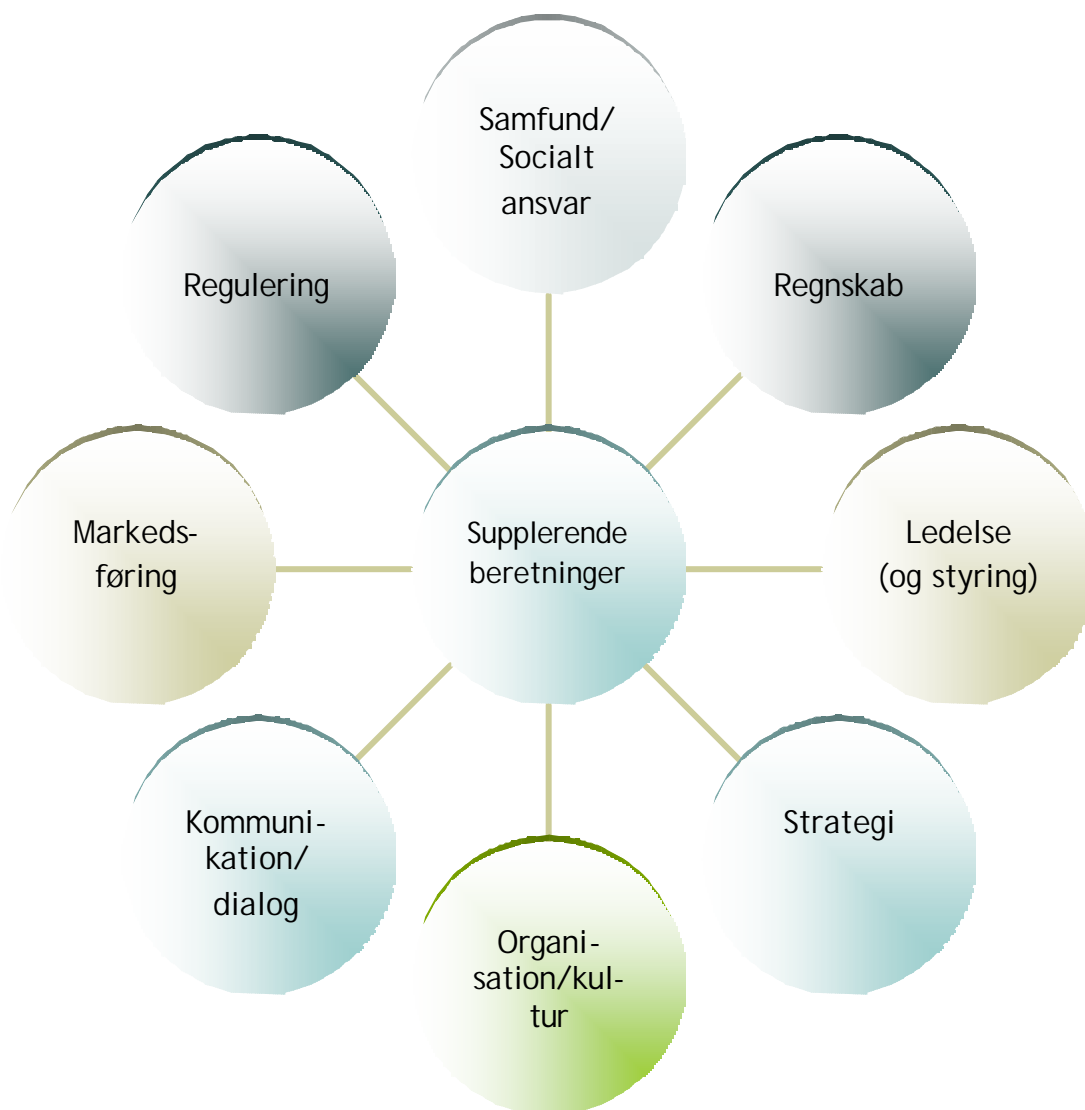
Som det fremgår af ovenstående foregår debatten i samfundet på flere forskellige niveauer og i flere forskellige fora. For at give et overblik over de problemstillinger og teoriområder der inddrages i debatten, er nedenstående figur udarbejdet. Da de supplerende beretninger er en del af den nye danske årsregnskabslov, og en af de største debatter er regulerings/standardiseringsdebatten, vil jeg tage udgangspunkt i denne debat. Reguleringsdebatten er i sig selv en del af samfundsdebatten, den er dog taget med som selvstændigt punkt, da de supplerende beretninger ikke kun handler om at regulere erhvervslivets handlinger, men også om hvordan ansvaret skal fordeles mellem virksomhederne og resten af samfundet – f.eks. staten. Da virksomhederne redegør for, hvorvidt de har levet op til deres ansvar i regnskaber, og en stor del af den teoretiske debat foregår indenfor regnskabsområdet, har jeg valgt dette område som det næste. Derefter følger ledelsesperspektivet, da de supplerende beretninger er ledelses-værktøjer og at det er ledelsens ansvar, at målene i de supplerende beretninger implementeres i virksomheden.

Til implementering anbefales en lang række processer i forskellige standarder og guidelines, som leder over på relaterede organisatoriske emneområder og problemstillinger. Da de supplerende beretninger bygger på forskellige normer og

værdier. F.eks. at det er uetisk at anvende børnearbejdere o.lign., er det primære i de supplerende beretninger ikke, hvor stor omsætningen eller overskuddet er, men hvordan virksomheden er kommet frem til omsætningen eller overskuddet – dvs. hvordan de har handlet. Store områder af det organisationsteoretiske område er derfor relevant, når man diskuterer supplerende beretninger. Endvidere bliver det strategiske perspektiv relevant, da det ikke kun er målet, men handlingerne for at nå målet, der rapporteres.

Når der rapporteres, kommunikeres der samtidigt. Denne kommunikation er ikke kun intern når en rapport bliver en supplerende beretning – den bliver offentlig tilgængelig for alle. En supplerende beretning er ikke kun rettet til investorer, men også medarbejdere, potentielle medarbejdere, kunder, potentielle kunder osv. Derfor opstår dilemmaer, f.eks. når man ønsker at rapportere om følsomme forhold, som ikke stiller virksomheden i godt lys overfor disse regnskabsbrugere. Markedsføringsaspektet og dermed også markedsføringsloven kan derfor blive relevant.

På baggrund af ovennævnte diskuteres og problematiseres de enkelte dele særskilt indenfor nedenstående fag-opdelte emne-områder.



Regulering

En debat der har været kørende et stykke tid (f.eks. (Gray, Owen et al. 1996; Zadek 1998)), men som ikke er blevet mindre (f.eks. (Doane 2002; Prodi and Rasmussen 2002) og på EU konferencen i Helsingør, Danmark d. 21.-22. november 2002), er reguleringsdebatten. På EU konferencen i november var det påfaldende, at stort set alle talte om, at virksomhedernes samfundsansvar burde standardiseres eller reguleres på EU eller globalt plan. Danmark, repræsenteret af Beskæftigelsesminister Claus Hjort Frederiksen, talte dog imod regulering og for frivillighed (EUKon 2002).

Diskussionen foregår ikke kun mellem lande, men også i forhold til virksomhedernes størrelser. En konklusion på konferencen var, at der skulle lovgives mere for de store virksomheder, mens der ikke skulle reguleres for de små og mellemstore (EUKon 2002).

Denne diskussion var også oppe på NetværksDagen 2002, som handlede om de små og mellemstore virksomheders sociale ansvar og konkurrencedygtighed (BM 2002) og FSR's konference om ikke-finansielle regnskabsinformationer (FSR 2002). I disse fora var der forskellige oplæg fra forskellige stakeholdere, dog kom alle ind på standardisering og på FSR konferencen efterlyste alle standarder. Det var dog ikke alle oplægsholdere der havde den samme opfattelse af, hvad der skulle standardiseres. F.eks. præsenterede Direktør Frans Bjørn-Thygesen fra Effectiv Reklamebureau, hvordan de håndterede ikke-finansiell rapportering. Han mente at det ville hjælpe arbejdet med rapporteringen, hvis der var standarder for udformningen, men at man skulle kunne differentiere. Generalsekretær Lars Normann Jørgensen fra Amnesty International mente dog, at det ikke var tilstrækkeligt med den form for standarder, men at der skulle være specifikke indikatorer med faktiske målinger. Han forstod virksomhederne ønskede frivillighed, men mente det var en fordel for virksomhederne og deres omverden, hvis der var regulering. Vægten burde lægges på internationale aftaler på grund af muligheden for konkurrenceforvridning, hvorfor det skulle være obligatorisk. Adm. Direktør Carsten Koch fra Danske Invest mente også at der var behov for standarder, dette for at undgå for stort bias og opnå sammenlignelighed (FSR 2002).

I England har man diskuteret en ny lov, som handler om obligatorisk rapportering af økonomisk, miljømæssig og sociale virkning, for virksomheder med omsætning på mere end 5 millioner pund. Denne lov - "Core Bill" handler også om stakeholder dialog, ledelsens pligter, håndhævelse og gennemsigtighed (EurActiv 2002).

Deborah Doane, Head of Corporate Accountability Programme i England skriver at denne lov er god at have, fordi der gennem den tid, hvor det har været frivilligt, kun er forbedret meget lidt. Hun mener det mest har været en PR øvelse, som understøttes af stigningen i antallet af CSR-konsulenter indenfor PR-industrien, og konstaterer derfor, at frivillighed ikke er nok (Doane 2002).

Andre har dog en helt anden holdning til regulering. F.eks. mener Verner C. Petersen fra Handelshøjskolen i Århus, at de mange interne regler og præcise instrukser - såvel i virksomheder som i samfundet - har en sløvende og negativ effekt. Effekten er f.eks. at medarbejderne ikke længere skal agere efter, hvad de finder fornuftigt, men alene følge reglerne. Alternativet er at få folk til at vise ansvar (Petersen 2002).

Samlet om debatten kan det siges at den ikke er særligt præcis. For det første gøres det ikke klart hvad det er for en form for standardisering eller regulering der ønskes eller ikke ønskes. Standardiseringen kan være alt fra løse rammer over standarder fokuseret på processen (som f.eks. AA1000 og det etiske regnskab) til standarder der fokuserer på indikatorer (som f.eks. GRI's standard). Med hensyn til regulering er problematikken ofte den samme. Skal der f.eks. reguleres på emneområder, som man har gjort det i den danske årsregnskabslov i forbindelse med ledelsesberetningen, hvor C og D virksomheder skal beskrive virksomhedens eksterne miljøpåvirkning og videnressourcer, hvis disse er af særlig betydning for den fremtidige drift (ÅRL § 99). Eller skal man gøre det mere præcist som f.eks. i den franske lovgivning, hvor man f.eks. skal skrive om den totale arbejdsstyrke, organisering af arbejdstimer, lønninger og deres udvikling, industrielle relationer, helbreds og sikkerhedsforhold mv. (Prodi and Rasmussen 2002).

Man kan også skelne mellem soft accountability, som er frivillig og hard accountability som er obligatorisk (Kaler 2002). I den danske lovgivning er de supplerende beretninger frivillige (Årsregnskabsloven 2001), mens de grønne regnskaber ikke er det for listevirksomhederne (Miljøbeskyttelsesloven 1995).

Rob Gray m.fl. skelner mellem legal og non-legal eller moral og natural rettigheder og ansvar. De mest åbenlyse rettigheder og ansvar er dem der er etableret via lovgivningen. Loven danner grundlag for minimumsniveauet af ansvar og rettigheder, og dermed minimumsniveauet for lovmæssige ansvar og pligter på et hvilket som helst tidspunkt i et hvilket som helst land.

Ikke lovbestemte (non-legale) rettigheder og ansvar deles op i quasi-legal og andre filosofiske rettigheder og ansvar. Quasi-legale rettigheder og ansvar er dem der er i codes of conduct, mission statements, politikker o.lign., mens de filosofiske rettigheder handler om rettigheder og ansvar som ikke står nogle steder, men som alligevel eksisterer i princippet. Dem er der to slags af, de absolutte (som ikke ændrer sig over tid og sted) samt de relative (som ændrer sig over tid og sted). F.eks. ændres det der betragtes som værende ansvarsfuldt konstant og udvikles.

Naturlige og moralske rettigheder og ansvar vil altid være relative, og på den måde vil niveauerne af accountability, som anses for nødvendigt, ændres konstant (Gray, Owen et al. 1996).

Ud fra ovennævnte, kan den nye årsregnskabslov, og særligt de mere "bløde" dele - herunder bl.a. de supplerende beretninger, anses som en legal ramme, virksomheden kan udfylde med henblik på at tilvejebringe et regnskab eller en opgørelse over de handlinger den holdes ansvarlig for - både i forhold til de legale såvel som de quasi-legale og filosofiske ansvarsområder, hvilket både fremgår af ÅRL's § 14 og 12, som er nævnt tidligere.

Via vendingerne "et retvisende billede inden for rammerne af almindeligt anerkendte retningslinier", "normalt relevante" og "normalt forventer", gives der i årsregnskabsloven en fleksibilitet, som tager højde for, at niveauet af accountability og dermed ansvar og rettigheder forandres konstant. Samtidig giver den en fleksibilitet, som giver mulighed for, at den enkelte virksomhed kan finde sig selv indenfor rammerne - f.eks. er udledning af spildevand eller lignende væsentligt i forhold til at give et retvisende billede af en virksomhed, mens det vil give et fordrejet billede af hvad der er vigtigt i billedet af en anden virksomhed. Problemet bliver dog for virksomhederne at finde ud af, hvordan et retvisende billede gives, hvad der er anerkendte retningslinier osv. Der er store muligheder for forskellige fortolkninger, som kan lede til forskellige usammenlignelige billeder.

Når rapporteringen foregår indenfor rammerne af lovgivningen bliver et andet interessant element, spørgsmålet om hvordan loven i fremtiden kan håndhæves, hvis f.eks. de supplerende beretninger ikke giver et retvisende billede, ikke lever op til kvalitetskravene el.lign.. Loven kan, som det ser ud nu, f.eks. håndhæves af kunderne ved fravalg af virksomhedens produkter. Et alternativ kunne dog være, at ledelsen stod til ansvar for informationerne, eller at ledere og/eller medarbejdere i fremtiden kunne stilles til ansvar for deres handlinger via forskellige former for straf, hvis de f.eks. ikke viste samfundsmæssigt ansvar o.lign..

Samfund

Som det fremgår ovenfor, drejer de supplerende beretninger sig bl.a. om samfundsmæssigt ansvar, hvor debatten i dag i meget høj grad er fokuseret på regulering af virksomhedens samfundsmæssige ansvar (f.eks. reguleres ofte på pensionsområdet se f.eks. (Prodi and Rasmussen 2002)).

Anita Mac fra Roskilde Universitetscenter konkluderer dog bl.a. om virksomhedernes samfundsmæssige ansvarlighed:

"Virksomhedernes arbejde med at inddrage de nye temaer i deres aktiviteter og beslutninger, udtrykker, at der rejses spørgsmål til legitimiteten af deres handlinger. Det centrale legitimitetsspørgsmål er, hvilke hensyn der bør inkluderes i givne beslutninger? Vi har i diskussionen heraf peget på, at det ikke er egentlig nyt, at virksomhedernes handlinger skal være legitime. Det nye i den forbindelse er den pågående eksplicitering og revurdering af, hvilke specifikke hensyn der bør tages: Etikken, miljøet og det sociale ansvar er for tiden de empiriske svar herpå. Dernæst er det en eksplicitering og revurdering af, hvem der bør holdes ansvarlig for etiske, miljømæssige og sociale konsekvenser. Markedet? Virksomhederne? Borgerne? Forbrugerne? Det politiske felt? Ansvarlighedens substans er til diskussion og aktørgruppers ansvar er til diskussion. I bredere forstand er det virksomhedernes samfundsmæssige legitimitet - og dermed deres samfundsmæssige rolle - der er til diskussion. Teoretisk har vi indkredset dette til at omhandle iagttagelser af forandringer i det økonomiske rationales sociologi. ((Mac 2001) side 31)."

I den forbindelse kan man også sætte spørgsmålstegn ved hvor grænserne skal gå mellem kommuner, amter og statens ansvar i forhold til virksomheden og dens øvrige stakeholdere.

Samfundsansvar kan endvidere foregå på flere niveauer - f.eks. lokalt, nationalt, internationalt og globalt. Men hvor går grænsen? Yin Shao Loong, Third World Network spurgte f.eks. hvordan de internationale virksomheder f.eks. viste samfundsansvar under krisen i Argentina (EUKon 2002).

Et dilemma i den forbindelse kan være, at finde ud af, hvornår skal man trække sig ud af et land, for at det f.eks. ikke går ud over produktion og medarbejdere i andre lande.

Mange virksomheder har gennem tiden flyttet deres produktion til udlandet. Det etiske dilemma her kan være at hvis man flyttede produktionen hjem igen, ville mange i udlandet blive arbejdsløse. Lokalt ansvar kan f.eks. være at en virksomhed køber en anden virksomhed for at nedlægge den, så produktionen i lokalområdet beskyttes.

I relation til de supplerende beretninger, kan der derfor være mange samfundsmæssige spørgsmål og dilemmaer, som kan diskuteres. Det kommer ikke kun til udtryk på et overordnet niveau, hvor det skal besluttet hvor man vælger at sætte grænsen for virksomhedens samfundsmæssige ansvar. Frank Bill fra DI har f.eks. givet det eksempel, at hvis en virksomhed gerne vil tage ansvar ved at ansætte syge, overvægtige og lignende, risikerer de at få et stort sygefravær og blive anklaget for det (Frank Bill DI (ViV 2002)).

Et andet samfunds-mæssigt spørgsmål der stilles i forbindelse med supplerende beretninger, er spørgsmålet om, hvilken form for samfund vi får, og hvad samfundet får ud af de supplerende beretninger. Michael Power fra London School of Economics and Political Science i England har betegnet samfundet som et revisions(audit) samfund.

Hvis Power har ret i, at vi er et revisions-samfund, hvilke implikationer har det da - både for samfundet, virksomhederne og individet. Hvor langt skal vi gå i udviklingen af denne form for samfund, hvad vil det være relevant at rapportere om og hvorfor?

En anden ting Power er kommet ind på er, at når samfundet (om det er kunder, offentlige myndigheder eller andre) kontrollerer f.eks. virksomhedens miljømæssige forhold, bliver det en kontrol af kontrollen. Hvis en virksomhed implementerer miljøregnskaber udvikles et ledelsessystem. Dette ledelsessystem kontrolleres af en intern funktion, men måske også af en ekstern verifikator, som igen kontrolleres af kunder, offentlige myndigheder el.lign. (Power 1994).

I den forbindelse kan det diskuteres, hvorvidt man kan kontrollere, at der er sammenhæng mellem den ikke-finansielle rapportering og hvad der sker i virksomheden.

Dette problem blev bl.a. taget op på konferencen om ikke-finansielle regnskabsinformationer. Et kriterium der blev diskuteret i gruppen, som skulle uddele prisen for bedste ikke-finansielle rapportering 2002, var kriteriet om at rapporteringen skulle stemme overens med hvad der foregik i virksomheden. Men hvordan kontrolleres den sammenhæng, hvis man kun kan opnå en kontrol af kontrollen.

Denne debat er både virksomheds- og samfundsrelevant. F.eks. samfundsrelevant hvis det offentlige system skal have den kontrollerende rolle (andre roller kan dog være at sætte standarder, informere, vejlede o.lign) i forbindelse med supplerende beretninger. Den er også virksomhedsrelevant, da den stiller spørgsmålstejn ved verifikationens værdi for virksomheden.

Regnskab

Gray, Owen og Adams anser, som så mange andre, rapporteringerne som værende regnskaber. De mener accountability-begrebet er det mest anvendelige m.h.p. at analysere videregivelse af regnskabsinformation generelt og CSR (Corporate social reporting) specielt. De mener accountability er det nødvendige link mellem et (neo-pluralist) syn af hvordan vores verden er indrettet og et demokratis syn på hvordan den skulle være indrettet.

Accountability-begrebet defineres som pligten til at tilvejebringe/skaffe et regnskab (en opgørelse) eller beregning/opgørelse over de handlinger, for hvilke man er holdt ansvarlig. Derved involverer accountability-begrebet to ansvarsområder eller pligter: Et ansvar for at foretage sig noget og et ansvar til at tilvejebringe et regnskab eller en opgørelse over handlingerne. Det essentielle i denne proces er at der er en relation mellem en at stå til ansvar overfor og en der står til ansvar. I forbindelse med det traditionelle regnskab ville det være shareholder og ledelse. Relationen består af en "kontrakt" og denne kontrakt danner basis for parternes rettigheder i forholdet - inklusiv rettigheder og ansvar relateret til informationsstrømmene (Gray, Owen et al. 1996).

Bl.a. fordi denne "kontrakt" ofte ikke er eksplicit, er det ikke altid let at udarbejde et sådan regnskab eller redegørelse, der kan opstå mange udfordringer undervejs. F.eks. er FDB's erfaringer, at udfordringerne er af forskellig karakter, men primært kan opdeles i forhold, der har at gøre med selve virksomhedens værdiopfattelse ('ideologiske udfordringer') og forhold af mere teknisk karakter (Mac, Jæger et al. 2001):

Ideologiske udfordringer:

- ?? At klargøre virksomhedens mission
- ?? At klargøre virksomhedens relation til interessenter
- ?? At klargøre behovet for intern læreproces
- ?? At klargøre virksomhedens vision/ambitionsniveau

Tekniske udfordringer:

- ?? At identificere de relevante ansvars- el. rapporteringsområder
- ?? At identificere et relevant forum af stakeholders
- ?? At konvertere stakeholdersynspunkter til realistiske hensigtserklæringer
- ?? At bringe hensigtserklæringerne på en operativ form
- ?? At opstille tilpas ambitiøse resultatmål
- ?? At finde valide indikatorer for resultaterne
- ?? At registrere og dokumentere resultaterne
- ?? At udforme en rapportering på et passende detaljeringsniveau
- ?? At formidle rapporteringen til relevante målgrupper

Selve den eksterne rapportering er kun 'toppen af isbjerget'. Den bagvedliggende proces er langt den mest betydningsfulde, f.eks. at tilvejebringe tilstrækkelig solide data samt etablere et styringsværktøj, der iværksætter og vedligeholder virksomhedens interne læreproces (Mac, Jæger et al. 2001).

Til næsten hver vejledning eller standard, som kan anvendes i forbindelse med udarbejdelsen af de supplerende beretninger, findes en oversigt over hvordan processen anbefales at være. Et par eksempler, som groft sagt kan samles under de overskrifter Mette Morsing anvender i forbindelse med det etiske regnskab (Morsing 1991): Forberedelse, udarbejdelse og opfølgning

Som det ses herunder er de dog typisk stillet op i flere uddybende punkter.

| Stakeholder-regnskabet (Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998) | Miljøregnskabet (Christensen 1997) | Sociale regnskab (Bak 2001) |
|--|---------------------------------------|--|
| ?? Ledelsesmæssig beslutning | ?? Afgrænsning af måleområde | ?? Mission |
| ?? Strategisk (re)vurdering | ?? Fastlæggelse af miljø- og | ?? Opstilling af målsætninger og indikatorer |
| ?? Identifikation af stakeholdere | ?? Ledelsesrelationer | ?? Formulering af handlingsplaner |
| ?? Stakeholder-dialog | ?? Miljømæssig vurdering og | ?? Indsamling af data for resultater og |
| ?? Indikatorer | ?? Prioritering | status |
| ?? Datagenerering og | ?? Opstilling af miljøindi- | ?? Revurdering af politik og måling |
| ?? Verifikation | katorer/måleapparat | ?? Årligt socialt regnskab |
| ?? Offentliggørelse | ?? Gennemførelse af registreringer | |
| ?? Evaluering | ?? Rapportering | |

En supplerende beretning er typisk en beretning om et eller flere emner, som beskrives såvel kvalitativt som kvantitativt. Det vil sige at der skal indhentes forskellige former for kvalitative og kvantitative informationer. For at kunne se om der er sket ændringer, er det endvidere nødvendigt at indsamle informationerne flere år i træk. Disse informationer kan indhentes og registreres på forskellig måde, alt efter hvad der giver de mest troværdige informationer i forhold til de ressourcer man anvender på det. Men ikke kun det er en opgave i sig selv. Også det at finde ud af, hvad man skal rapportere om, hvordan det skal registreres og dokumenteres er en udfordring (Mac, Jæger et al. 2001). Samtidig er diskussionen om, hvordan man sikrer valide og troværdige data en problemstilling, som bl.a. omfatter diskussionen af verifikatorers nødvendighed og rolle.

Til registreringsformålet kan man somme tider anvende forskellige former for allerede udviklede styringssystemer, eller selv udvikle nye, hvis der er behov for dette, hvilket nogle virksomheder har valgt at gøre (f.eks. Novo Nordisk).

Ser man på ikke-finansielle regnskaber, udarbejdet udenfor årsregnskabets ramme, indgår ofte en imponerende mængde af informationer. Af andre problemer kan derfor

nævnes, at det væsentlige forsvinder i informationsmængderne, at regnskaberne og de systemer der bygges op omkring dem tager ressourcer væk fra det det handler om, at refleksiviteten ikke kan bevares osv. Men som Susanne Holmström skriver, så kan regnskab og rapportering forstås som en måde at aflaste refleksionen på, hvor kontrol og information efterhånden i stigende grad erstatter det egentlige refleksive ansvar, så man kan tale om, at refleksion overgår til ureflekterede rutiner og regler. "Det vil være den 'natur', processerne automatisk vil følge." (Mac, Jæger et al. 2001).

Fokus kan derfor i længden flyttes fra det egentlige - det at reflektere og handle - til at forsvinde i styresystemerne og mængden af de informationer der produceres i disse systemer.

På EU-konferencen i november bemærkede Simon Zadek bl.a., at regnskaberne ikke skulle være problemet men løsningen (EUKon 2002). Alligevel er der stadig mange problemstillinger omkring regnskabssystemer o.lign., som er relevante at diskutere.

Ledelse/styring

Selvom de supplerende beretninger benævnes regnskaber og anvender noget nær samme former for processer, som det ses i forbindelse med økonomiske regnskaber, og dermed økonomistyring, omfatter de dog primært styring af andre værdier end de økonomiske.

Som nævnt tidligere er en stor del af regnskaberne styringsværktøjer udviklet til implementering af ledelsesfilosofier (eller strategier). F.eks. er det etiske regnskab et redskab til værdistyring (Morsing 1991) og dermed implementering af værdibaseret ledelse, mens videnregnskabet er et redskab til virksomhedens videnstyring og videnledelse (Bukh, Mouritsen et al. 2001; Mouritsen and Bukh 2002).

Samtidig har ledelsesbegrebet fået andet indhold, hvilket har været en udfordring for nogle virksomheder. F.eks. har både Ascom Danmark og Spar Nord Bank måttet arbejde på at ændre lederens rolle fra faglig dygtig chef til ledelse med fokus på coaching, i forbindelse med værdibaseret ledelse. Værdiarbejdet har dermed ført til en opkvalificering af ledelsen og implementering af nye ledelsesværktøjer, som kan anvendes i det daglige arbejde.

En anden problemstilling har været værdiernes anvendelighed i forhold til personaleledelse og personaleadministration. Værdierne kan f.eks. anvendes til ansættelse af de rigtige medarbejdere - dvs. dem med de værdier, som man er blevet enige om. Samtidig animerer værdierne og den måde de forvaltes på, medarbejdere, som ikke ønsker at agere ifølge værdierne, til at søge andre steder hen. Med hensyn til personaleledelse, kan værdierne anvendes som et redskab i forbindelse med feed-back, hvilket gælder både ris og ros.

Problemstillinger i forhold til ovenstående er, hvordan man får ændret lederens rolle - og dermed opkvalificere ledelsen til implementering af værdiledelse på alle lederniveauer således at motivation og dynamisk udvikling bevares. En anden problemstilling i relation til at anvende værdierne som personaleadministrative redskaber er, at man risikerer at få en medarbejderstab, med meget ensartede værdier. Via ensartetheden kan værdierne "gro fast" og blive et statisk styringsredskab, hvorved den dynamiske dialogproces i værdiledelsen, som kan understøtte en vedvarende udvikling i virksomheden, fjernes, med risiko for tab af dygtige medarbejdere i processen. Virksomhederne stilles derved i et dilemma, da det på den ene side er vigtigt, at såvel ledelse som medarbejdere anvender de aftalte værdier i det daglige arbejde, samtidig med at værdierne skal være til diskussion og dermed foranderlige.

Et andet problem er, hvordan man får opstartet værdiprocessen, uden den får karakter af top-down-styring, samtidig med, at man starter med lederudvikling og anvender værdierne som administrativt værktøj. Endvidere kan man stille spørgsmål ved, hvorvidt lederne kan udvikles til værdiledelse, uden et veldefineret værdigrundlag er diskuteret med diverse stakeholdere.

Selvom værdiledelse indebærer orientering mod stakeholdere, må ledelsen stadig tage hensyn til shareholderværdier - og dermed også de økonomiske værdier. I Spar Nord Bank er de økonomiske værdier f.eks. igen blevet fremherskende (efter værdibaseret ledelse, samt etisk regnskab som nu kaldes et kvalitetsregnskab, i 14 år). Det ses bl.a. i deres nye bonussystem og kulturændringen. Problemet i værdiledelse kan derfor være, at få balance mellem økonomiske og andre værdier. (baseret på (Mac, Jæger et al. 2001) samt møder med Spar Nord Bank A/S, Ascom Danmark og FDB).

Strategi

Som nævnt ovenfor sætter de supplerende beretninger fokus på andre værdier end de finansielle, hvilket betyder, at ledelsen ikke kun skal lede i forhold til økonomiske mål, men også i forhold til andre værdier såsom viden, kvalitet, sociale forhold, det interne og eksterne miljø osv. Et problem i den sammenhæng kan være, at lede og styre flere forskellige ledelsesfilosofier og dermed værdisæt samtidig, hvilket også er en konsekvens, hvis man f.eks. både ønsker at udarbejde miljø-regnskaber og kvalitetsregnskaber. Disse værdisæt kunne tænkes at komme i konflikt, f.eks. hvis en yderligere kvalitetsforøgelse vil forudsætte en større spildevandsmængde end tidligere, eller give forbedret miljø men store økonomiske konsekvenser.

Supplerende beretninger er ikke kun et spørgsmål om at nå nogle mål, men et spørgsmål om hvordan man når disse mål. Ser man på de regnskaber, der ligger indenfor kategorien bæredygtighed, inkluderer disse regnskaber primært samfundsmæssige mål, mens regnskaberne i de øvrige kategorier primært har virksomhedsorienterede mål. Sidstnævnte regnskaber kan endvidere karakteriseres som byggende på den ressourcebaserede teori (se f.eks. (Grant 1991; Grant 1998)), hvor der tages udgangspunkt i, at de kan betegnes som strategiske redskaber, hvilket f.eks. videnregnskaberne også gør eksplicit opmærksom på (Mouritsen and Bukh 2002)).

Supplerende beretninger kan dog også udarbejdes som et led i en legitimitets strategi. F.eks. har V. L. Carpenter og E. H. Feros udarbejdet undersøgelser i USA, som har betydet, at de ser GAAP som et symbol på legitimitet (Carpenter and Feroz 2001). På samme måde kan en supplerende beretninger være et symbol på legitimitet, hvilket kan føre til, at de supplerende beretninger ikke har topledelsens nødvendige opbakning til, at der reelt kan gennemføres ændringer i virksomheden.

Organisation/kultur

Til understøttelse af nye ledelsesfilosofier er som tidligere omtalt virksomhedens processer, men også organiseringen af processerne og selve organiseringen kan være problematisk.

Majken Schultz sætter f.eks. fokus på virksomhedens funktionsopdeling som en barriere (Schultz 1997), men også den fysiske organisering f.eks. med afdelinger i udlandet, kan være problematisk, da det alt andet lige, må være svære at kunne sprede og følge op på værdierne, alene på baggrund af de geografiske afstande.

Et andet aspekt er, at med et ændret fokus på bæredygtighed, viden eller værdier, sættes fokus på virksomhedens kultur, der bl.a. består af virksomhedens holdninger, normer og værdier (se f.eks. (Schein 1984)).

Da værdier er en delmængde af virksomhedens kultur, er de værdier der er forankret i en virksomhed, en del af virksomhedens kultur. I værdiledelsesprocessen forhandles disse værdier i en dialogproces, som virksomhedens væsentligste stakeholdere inddrages i. De besluttede værdier er derfor et udtryk for et kompromis de involverede stakeholdere imellem, som alle - medarbejdere som ledere - skal arbejde efter.

Hvis værdierne derfor ændres, påvirkes kulturen, som derfor også ændres. Hvis medarbejderne og ledere samtidig identificerer sig med kulturen, vil en kulturændring betyde, at medarbejdere såvel som ledere skal ændre identitet, da et for stort "mismatch" vil blive et problem (Mac, Jæger et al. 2001).

Et problem i sig selv er ikke kun at værdi-forhandlingen kan lede til ændrede værdier, men at nogle stakeholdergrupper, ved for store ændringer i værdierne, vil kunne føle, at de ikke har haft nok indflydelse på den del af processen, hvor værdigrundlaget blev forhandlet. Følelsen af en evt. manglende indflydelse på værdigrundlaget sammenstillet med en omfattende kulturændring, kan være en yderligere barriere i processen (Sahlertz, Roos et al. 2002).

F.eks. har Spar Nord haft perioder med frustrerede, umotiverede medarbejdere som har gjort modstand mod kulturændringerne. Som de selv er inde på, har de en fælles fortid som andelsbevægelsen, hvilket kulturen stadig bærer præg af. De fastgroede værdier har sågar medført, at ledelsen har udskudt processen, da den ønskede kulturændring tidligere var umulig at gennemføre.

Et interessant spørgsmål bliver derfor, hvorvidt forsinkelserne i værdiprocessen er afledt af kulturændringen - fordi kultur er noget man er og ikke noget man har - om de er afledt af problemer i forhold til værdiformuleringsprocessen, eller om begge forhold har spillet ind.

Et andet spørgsmål man kan stille i forbindelse med Spar Nord er, hvorvidt man kan ændre kulturen uden at ændre det interne og eksterne udtryk på samme tid. Da Spar Nord valgte at ændre kulturen arbejdede de med begge udtryk, hvorfor de til sidst valgte at udskifte alt hvad der vedrørte den gamle kultur, med alt hvad der vedrører den nye, fra den ene dag til den anden.

Kommunikation/dialog

Simone de Colle og Claudia Gonella beskriver 5 forskellige sammenhænge mellem eksternt og internt fokuserede tilgange til rapportering²⁵. De to yderpunkter er den kulturelle organisation og kamæleon organisationen.

I den kulturelle organisation er værdierne indskærpet i medarbejderne uden nogle relationer eller referencer til eksterne stakeholdere, hvilket sidestilles med værdidrevet ledelse og internt rettede etiske regnskaber. Virksomheden er uden for denne verden, da den isolerer sig og ikke følger med i omverdenens værdier. Kamæleon organisationen gør det modsatte, den rapporterer om sociale forhold, men gør det kun i markedsføringsøjemed, uden selv at bygge eller tage hensyn til egne værdier. Virksomheden kommer derfor til at mangle sammenhæng og retning i værdierne. Idealet er at integrere den interne værdiledelse med den eksterne rapportering, hvor værdier udvikles gennem to-vejs dialog med stakeholders og den organisatoriske sociale og etiske

performance ledes gennem stakeholder engagement. Derved opnås intern troværdighed og man forøger det eksterne omdømme. Spørgsmålet er dog, om det ikke er en beskrivelse af en statisk situation, hvor der ikke tages hensyn til, hvorvidt det interne (eller indre) ikke påvirker det eksterne (det ydre) og omvendt.

Majken Schultz tog indirekte denne problemstilling op i 1997, hvor hun diskuterede værdier som konkurrenceparameter og så på samspillet mellem virksomhedens kultur, identitet og image. Hovedbudskabet er, at der skal være sammenhæng mellem det indre og det ydre, mellem kultur, identitet og image. I denne tankegang sammensmelttes forskellige funktioner i virksomheden, hvilket derfor udfordrer den måde, som mange virksomheder har organiseret sig på (Schultz 1997; Holten Larsen and Schultz 1998). Dette reflekterer hun endvidere over senere sammen med Mary Jo Hatch (Schultz and Hatch 2002), hvor de kalder den kultiske organisation for organisatorisk Narcissisme og kamæleon for Hyper-Adaptation.

I 1997 skriver Schultz bl.a. at det første skridt er at overvinde de organisatoriske vanskeligheder, ved gennemførelsen af et integreret værdigrundlag. Det kan gøres ved at kortslutte de forskellige siloer og etablere tværgående koblinger der fremtvinger dialog mellem internt og eksternt orienterede funktioner ((Schultz 1997) side 143). Senere skriver hun sammen med Hatch, at man både må forstå kultur og image for at få en balanceret identitet, og dermed blive i stand til at udvikle og vokse med skiftende forhold og den ændrende strøm af mennesker som associerer sig med organisationen. Det kræver organisatorisk bevidsthed og åben dialog.

Undervejs i artiklen skriver Hatch og Schultz videre, at organisatorisk narcissisme og hyper-adaption måske kun vil opstå i perioder og derfor ikke være permanente for organisationen, dynamikken i den organisatoriske identitet vil korrigere ubalancen (Schultz and Hatch 2002).

Ser man på de ikke-finansielle regnskaber, er den organisatoriske bevidsthed og åbne dialog netop vigtige elementer i processen, som særligt er beskrevet i det etiske regnskab og stakeholderregnskabet.

²⁵ De beskæftiger sig med social og etisk rapportering, hvor det sociale beskrives som det eksterne og det etiske som det interne.

Supplerende beretninger er ikke kun et spørgsmål om balance i den interne og eksterne dialog eller kommunikation. Som det fremgår af ÅRL § 12, er det regnskabsbrugere der er beretningernes målgrupper, og da regnskabsbrugere kan sættes lig virksomhedens stakeholdere, er beretningerne kommunikationsmiddel til flere forskellige målgrupper på samme tid. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har bl.a. påpeget problemet i den sammenhæng, hvor de bl.a. anbefaler at beskrive regnskabet primære målgruppe, og dermed også udvælge en målgruppe. Hvis alle interessenter er målgruppe bliver regnskabet typisk for langt og væsentlige forhold får mindre fremtrædende plads (Bak 2001). Et problem kan dermed blive, at man forsøger at kommunikere med alle, men ender med ikke at kommunikere med nogen.

Ses på processerne i de forskellige regnskabsformer, er det ikke kun årsrapporten, som giver anledning til kommunikation. En løbende dialog med forskellige interessenter eller stakeholdergrupper fremhæves ofte. Hvordan en sådan dialog forløber uden at kræve mange ressourcer, men samtidig komme i dialog med relevante grupper og individer, rapportere til stakeholdere som ikke er regnskabsbrugere osv., kan være en udfordring i sig selv.

Markedsføring

Som det fremgår ovenfor, kan rapportering af immaterielle værdier - og dermed også supplerende beretninger - betragtes som og anvendes til markedsføring. Et faktum der sandsynligvis ikke vil ændres, da en af regnskabet's målgrupper netop er kunderne. Endvidere følger mærkninger med nogle rapporteringsformer f.eks. de sociale regnskaber og EMAS, mærkninger som virksomhederne kan anvende i markedsføringsøjemed.

Markedsføringsaspektet kan dog være et problem når der skal rapporteres, da følsomme områder let nedprioriteres eller skjules. Noget at det vigtigste er dog at være ærlig, men som FDB's miljøchef Mogens Werge har udtalt, så er det ikke altid problemløst at inddrage problemer i rapporteringen. Virksomhedens dilemma består i, at hvis den fortæller om de problemer den har, eller hvor det ikke går godt, så reagerer pressen og virksomheden risikerer dårlig omtale i medierne. Det ligger dybt - også i ledelsen, at

man skal markedsføre sig – også personligt. Men hvis virksomheden kun fortæller om de ting/områder der går godt, virker den let utroværdig, da alle ved intet er uproblematisk (ViV-seminar 2001).

Verner C. Petersen fra Handelshøjskolen i Århus mener derfor også man skal "skrotte" al den slags som personalepolitik, alkoholpolitik, etisk regnskab, grønt regnskab, socialt indeks og videnregnskab.

"Alle disse ting, som man mener er løsningen, når man skal lede en virksomhed, er blevet problemet i sig selv. Et etisk regnskab er hverken etik eller regnskab. Det er snarere en slags markedsføring. (Petersen 2002)"

I USA bliver forskellige former for regnskaber netop set som markedsføring. F.eks. kan virksomheder, hvis Nike-dommen stadfæstes, sagsøges for falsk reklame, hvis den offentlige rapportering af sociale og miljømæssige forhold ikke er korrekt (Quinn 2002; Zadek 2002). Et interessant spørgsmål i den forbindelse bliver derfor, hvordan de forskellige rapporteringsformer fortolkes, når de bliver supplerende beretninger og dermed en del af virksomhedens årsrapport.

Det samlede billede af supplerende beretninger

Til videre arbejde med hovedproblemstillinger relateret til supplerende beretninger har dette paper vist et billede bestående af tre forskellige måder at se supplerende beretninger på.

For det første er vist et uklart billede af, hvilke former for rapporteringer der kan være indeholdt i de supplerende beretninger relateret til den danske årsregnskabslov. Der findes reelt ikke almindeligt anerkendte retningslinier og alt kan principielt inkluderes i beretningerne. Alligevel viser der sig et billede af en-dimensionelle, fler-dimensionelle og helhedsorienterede standarder, guidelines og ledelsesværktøjer, som indholdsmæssigt sætter fokus på fælles værdier, bæredygtighed, udvikling, viden og læring samt relationer og helhed.

For det andet har billedet vist de supplerende beretninger i en kontekst af anden relevant lovgivning og relevante anbefalinger, bestående af såvel nationale som internationale tiltag. Billedet viser, at der er andre dele i loven som er relevante i forhold til de supplerende beretninger – særligt distinktionen til ledelsesberetningen og fortolkningen af årsregnskabslovens grundlæggende krav. Endvidere omfatter de supplerende beretninger informationerne i loven om grønne regnskaber. Det anbefales endvidere af EU, at relatere til FNs menneskerettigheder, ILO-standarderne og OECD's guideline for multinationale virksomheder. Samtidig anbefales at der tages udgangspunkt i rapporteringsformer som GRIs standard mens ledelsesværktøjer såsom TQM o.lign. anbefales.

Supplerende beretninger anbefales også af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Nørbyudvalget i forbindelse med Corporate Governance, hvor det bl.a. anbefales at informere om den overordnede selskabsledelse og -struktur. Anbefalinger om Corporate Governance findes endvidere flere steder f.eks. i OECD's principper. Hvorvidt det skal indarbejdes i ledelsesberetningen eller de supplerende beretninger er dog uklart.

For det tredje viser billedet af problemområder relateret til supplerende beretninger, at de forefindes indenfor flere forskellige teoretiske rammer. Disse rammer giver et billede af, at der allerede eksisterer en stor mængde teori, som kan afdække problemer og bidrage til løsningen af dem samtidig med at de viser kompleksiteten af at implementere supplerende beretninger. Problemstillinger afdækket i dette billede omfatter problemer relateret til regulering, samfundsmæssigt ansvar, ledelse og styring, strategi, organisation og kultur, kommunikation og dialog samt markedsføring.

Et samlet billede af supplerende beretninger kan på baggrund af ovenstående vises således:

| Lovgivning og anbefalinger relateret til supplerende beretninger | Supplerende beretninger | Problem- og teoriområder relateret til supplerende beretninger |
|---|--|--|
| <p>?? Årsregnskabsloven: Ledelsesberetningen samt § 11, 12 og 13.</p> <p>?? Miljøbeskyttelsesloven</p> <p>?? FN's menneskerettigheder</p> <p>?? ILO-standarderne</p> <p>?? OECD guidelines for multinationale selskaber</p> <p>?? Corporate Governance bl.a. Nørby-udvalgets anbefalinger og OECD's principper</p> <p>?? GRI som basis for standardisering</p> <p>?? EMAS som ledelsesværktøj</p> <p>?? Ledelsesfilosofier/ledelsesværktøj såsom TQM, videnledelse og værdibaseret ledelse</p> <p>(Evt. markedsføringsloven - hvis de supplerende beretninger vurderes som markedsføring)</p> | <p>Supplerende beretninger er frivillige (soft-law). Principielt kan de indeholde alt, dog vises et billede af en-dimensionelle, fler-dimensionelle og helhedsorienterede regnskabsformer indenfor emneområderne:</p> <p>?? Fælles værdier (etiske regnskaber, sociale regnskaber)</p> <p>?? Bæredygtighed (sociale regnskaber, miljøregnskaber og økonomiske regnskaber samt GRI's standard)</p> <p>?? Udvikling, viden og læring (videnregnskaber, balanced scorecards og kvalitetsregnskaber)</p> <p>?? Relationer og helhed (stakeholderregnskaber og holistiske regnskaber)</p> <p>Rapporteringer om fælles værdier kan endvidere ses som grundlæggende for de andre former for rapporteringer - bæredygtighed samt udvikling, viden og læring, som kan bygge på stakeholderrelationer og danne helhed bl.a. mellem virksomhedens indre og ydre udtryk.</p> | <p>?? Regulering - f.eks. fortolkning af lovgivningen, standardiseringsproblematik o.lign.</p> <p>?? Samfund - f.eks. ansvarsfordeling mellem forskellige niveauer og aktører, kontrol</p> <p>?? Regnskab - verifikation, valide og troværdige informationer, systemer ift. refleksive processer o.lign.</p> <p>?? Ledelse - f.eks. styring og styring af flere ledelsesfilosofier på en gang</p> <p>?? Strategi - f.eks. konfliktende værdier ift. til at nå målene, konfliktende eller supplerende mål</p> <p>?? Organisering - f.eks. ifbm. implementering af nye værdier på flere niveauer, kulturændringer, strukturændringer, ændrede processer o.lign.</p> <p>?? kommunikation - f.eks. forskellige målgrupper og i forhold til indre og ydre udtryk</p> <p>?? markedsføring - f.eks. formål m. beretningerne og relationer til markedsføringsloven</p> |

Som det fremgår af billedet herover er billederne overlappende. F.eks. kan markedsføringsloven være interessant i forbindelse med supplerende beretninger, da der er afsagt dom i USA for at nogle former for rapportering kan sidestilles med markedsføring. På samme måde kan problemstillinger og teori om virksomhedens indre og ydre udtryk anvendes i forbindelse med at opnå en balance mellem virksomhedens indre og ydre handlinger og rapportering.

Hovedproblemstillinger

Som det fremgår af ovenstående, findes mange forskellige interessante problemstillinger, indenfor forskellige fagområder, relateret til supplerende beretninger. Disse problemstillinger kan dog samles i få større hovedproblemstillinger, særligt relateret til den fremtidige udvikling af supplerende beretninger, hvilket er relevant, da supplerende beretninger er et relativt nyt begreb i udvikling. Som vist inkluderer billedet aktører og relateret lovgivning på flere niveauer, samtidig med at der reelt ikke er grænser for indholdet (udover grænserne til det finansielle regnskab).

Supplerende beretninger er endvidere frivillige, og lovgivningen giver fortolkningsmuligheder såvel for virksomhederne som de rapporterende, som for virksomhedens rådgivere f.eks. revisorer i forbindelse med verifikation og for regnskabsbrugerne som de kontrollerende samt regeringen og offentlige myndigheder med hensyn til fremtidig regulering, udvikling og administration.

En interessant hovedproblemstilling er derfor, hvordan disse aktører fortolker loven om supplerende beretninger. Det gælder både med hensyn til selve rapporteringen f.eks. hvilket indhold rapporterne skal have, hvordan det skal fortolkes i forhold til relateret lovgivning og anbefalinger, samt hvordan det konkret skal udmøntes i virksomhederne evt. i samarbejde med forskellige regnskabsbrugere mv.

Fortolkningsproblematikken indeholder derfor en lang række underproblemstillinger, såsom hvor grænsen mellem supplerende beretninger og ledelsesberetningen går, hvordan de grundlæggende krav i årsregnskabsloven omkring retvisende billede, kvalitetskrav o.lign. fortolkes, hvilke regnskabsformer og værdier der fortolkes ind i beretningerne, hvordan beretningerne fortolkes i forhold til inddragelse af stakeholdere, bæredygtighed, samfundsmæssigt ansvar, ledelseværktøj o.lign. alt efter hvilke beretninger der vælges m.v.

Disse fortolkninger kan være forskellige, alt efter hvor i virksomheden fortolkningerne foretages og hvem der fortolker. Er det virksomhedens egne fortolkninger der slår igennem i forbindelse med rapporteringen eller inddrages revisorer og andre rådgivere i processen. Et omdiskuteret emne er verifikationsproblematikken, hvordan fortolkes og

udøves verifikation og hvilken indflydelse får det på forholdet mellem interne processer og ekstern rapportering.

Fortolkningsproblematikken omhandler også problemstillinger omkring retssystemets, kundernes, medarbejdernes, investorers o.lign. aktørers syn på supplerende beretninger i forhold til markedsføringsaspektet. Syn som kan være med til at påvirke anvendelsesgrunden af supplerende beretninger, som en troværdig og relevant kilde af informationer til regnskabsbrugernes økonomiske beslutninger.

En anden interessant hovedproblemstilling er spørgsmålet om, i hvilken retning supplerende beretninger skal udvikles og hvordan en sådan udvikling skal styres. Skal de supplerende beretninger f.eks. blot være information til regnskabsbrugere, eller skal de være et redskab til større samfundsansvar og/eller ledelsesværktøj til udvikling. Som det fremgår af billederne, består de forskellige regnskabsformer overvejende af to store grupper - en der rapporterer om bæredygtighed eller virksomhedens samfundsmæssige ansvar og en der rapporterer om udvikling, viden og læring eller virksomhedens konkurrenceevnegrundlag. Som det ses herunder^v kunne de supplerende beretninger i årsregnskabsloven f.eks. være midler til at nå EU's mål i år 2010.

Mål

Overordnet EU-mål:

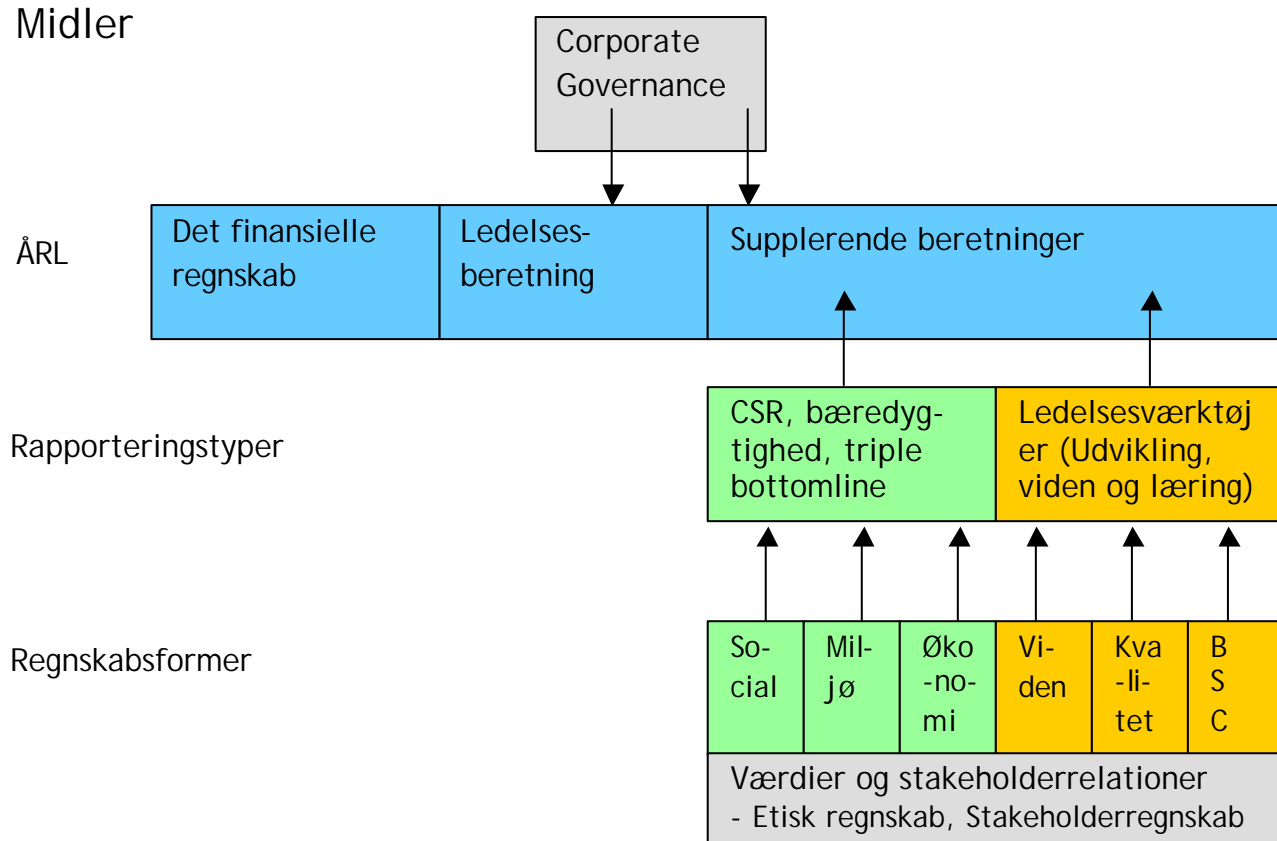
År 2010 skal EU være den mest konkurrencedygtige og dynamiske viden-baserede økonomi i verden, som er i stand til bæredygtig økonomisk vækst med flere og bedre jobs, samt social sammenhæng

Delmål:

Socialt ansvar
(CSR)

Konkurrence-
evnefor-
bedring

Midler



Hvis virksomhederne skal tage større samfundsansvar, hvor skal grænserne da gå mellem virksomhederne og det øvrige samfund. Hvordan skal det kontrolleres hvorvidt kravene opfyldes, skal der straffes eller belønnes osv.

Da der i Danmark udvikles på flere forskellige regnskabsformer, både i virksomheder, på forskningsinstitutioner og i offentlige institutioner, samtidig med at der samarbejdes på internationalt og globalt niveau om udvikling af standarder, skal vi da blive ved med at udvikle lokale vejledninger eller finde andre f.eks. internationale muligheder for videre udvikling. Skal videreudviklingen sætte fokus på forskellige former for beretninger indenfor forskellige emneområder, med hvert sit mål, eller skal formerne målrettes fælles Danske eller Europæiske mål. Skal videreudviklingen sætte fokus på standardisering og regulering eller fleksibilitet med virksomhedsudvikling i centrum.

Problemstillinger ang. udviklingen af supplerende beretninger angår også det forskningsmæssige. Som det fremgik tidligere, kan supplerende beretninger relateres til forskellige fagområder, og forskellige videnskabelige tilgange. Relevant forskning foregår derfor også indenfor forskellige fagområder, med hvert sit udgangspunkt og hvert sit

sigte. Forskningen risikerer dermed at blive sporadisk og fragmenteret uden egentlig gennemslagskraft. På den anden side kan mangfoldigheden dog være en styrke, da de mange nævnte problemstillinger, relateret til supplerende beretninger, derved har mulighed for, at blive behandlet fra mange relevante vinkler, med mange relevante anvendelsesmuligheder før øje.

Ser man på ovennævnte hovedproblemstillinger - fortolknings- og udviklingsproblemstillingerne - kan den ene problemstilling bidrage som grundlag for den anden. Undersøgelse over hvordan problemstillinger relateret til supplerende beretninger fortolkes og udmøntes, kan bidrage til diskussioner om udviklingsmuligheder, samt hvorvidt disse fortolkninger og udviklingsmuligheder er ønskelige og kan påvirkes i anden retning, f.eks. via ændret eller præciseret lovgivning. For derfor at bidrage til supplerende beretningers udvikling (eller måske afvikling?) og dermed også udvikling af årsregnskabsloven relateret til supplerende beretninger, vil det være relevant at undersøge, hvordan problemstillinger relateret til supplerende beretninger fortolkes og gennemføres i praksis.

Undersøgelser over hvilke udviklingsmuligheder der er i forbindelse med supplerende beretninger, kan dog også bidrage til løsning af fortolkningsproblematikken. F.eks. kan udviklingen af internationale eller globale standarder resultere i anerkendte retningslinier, som afgrænses fra ledelsesberetningen osv. Det vil derfor også være relevant at undersøge, hvordan supplerende beretninger kan udvikles i forhold til, hvilke mål man ønsker at nå med beretningerne.

Bilag nr. 1

Oversigt over indholdet i den nye GRI-standard (GRI 2002)

| | Category | Aspect |
|---------------|----------------------------------|--|
| Economic | Direct Economic Impacts | Customers Suppliers Employees Providers of capital Public sector |
| Environmental | Environmental | Materials Energy Water Biodiversity Emissions, effluents, and waste Suppliers Products and services Compliance Transport Overall |
| Social | Labour Practices and Decent Work | Employment Labour/management relations Health and safety Training and education Diversity and opportunity |
| | Human Rights | Strategy and management Non-discrimination Freedom of association and collective bargaining Child labour Forced and compulsory labour Disciplinary practices Security practices Indigenous rights |
| | Society | Community Bribery and corruption Political contributions Competition and pricing |
| | Product Responsibility | Customer health and safety Products and services Advertising Respect for privacy |

Bilag nr. 2

Eksempler på standarder, guidelines og værktøjer

| Emne | Dimensioner | Eksempler | Navne | Udviklet af |
|----------------|-------------------|---------------------------|----------------------|--|
| Fælles værdier | En-dimensionelt | Etiske regnskaber | Det etiske regnskab | Peter Pruzan, Ole Thyssen og Mette Morsing/Handelshøjskolen i København og Sparekassen Nordjylland (Morsing 1991) Simon Zadek AccountAbility (Zadek 1998) Christian Bak (Bak 1996) |
| | Fler-dimensionelt | Sociale regnskaber | Det sociale regnskab | Christian Bak (Bak 2001) |
| Bæredygtighed | En-dimensionelt | Sociale regnskaber | Det sociale regnskab | KPMG (KPMG 1998) |
| | | | Det sociale index | KPMG i samarbejde med Socialministeriet og Socialforskningsinstituttet (Socialministeriet 2000) |
| | | | SA8000 | Social Accountability International (SAI 1997) |
| | | Miljø-regnskaber | Miljø-regnskabet | Hanne Christensen m.fl. (Rikhardsson and Young 1997) EU (EMAS) ²⁶ |
| | | | Grønne regnskaber | Miljøministeriet (Miljøbeskyttelsesloven 1995) |
| | | | Arbejdsmiljø index | KPMG (KPMG 2001) |
| | | (Økonomiske regnskaber) | | |
| | Fler-dimensionelt | Den tredobbelte bundlinie | GRI | Global Reporting Initiative (GRI 2002) |
| | | | SMEKey | CSR Europe, The Copenhagen Centre m.fl. (Europe) |

²⁶ http://europa.eu.int/comm/environment/emas/about/summary_en.htm

Eksempler på standarder, guidelines og værktøjer

| Subject | Dimensions | Examples | Name | Developed by |
|----------------------------|-------------------|-------------------------|---|--|
| Udvikling, viden og læring | En-dimensionelt | Viden-regnskaber | Videnregnskab | Jan Mouritsen, Handelshøjskolen I København, Per Nikolaj Bukh, Aarhus Handelshøjskole, Ministeriet for videnskab, teknologi og udvikling, Deloitte & Touche among others (Mouritsen and Bukh 2002) |
| | | | Intellektuel kapital eller videnkapital | Leif Edvinsson & Michael S. Malone (Edvinsson and Malone 1998), Thomas A. Stewart (Stewart 1998) |
| | Fler-dimensionelt | Balanced Scorecard | Balanced Scorecard | Robert S.Kaplan & David P.Norton (Kaplan and Norton 1996) |
| | | | Balanced Scorecard | Økonomiministeriet baseret på Kaplan & Nortons Scorecard (Økonomistyrelsen 2000) |
| | Entirety-oriented | Quality accountings | EFQM Excellence model | EFQM ²⁷ |
| | | | The Common Assessment Framework (CAF) | Directors-General of Public Administration of the EU member states ²⁸ baseret på EFQM og TQM |
| Relations and entirety | Entirety-oriented | Stakeholder-accountings | Stakeholder-accountings | Ernst&Young, Kunde&Co & Huset Mandag Morgen (Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998) |
| | | | AA1000* (processstandard) | AccountAbility (AccountAbility 1999) |
| | | Entirety accountings | Accountings of holism | Rambøll (Rambøll 1997) |

* Er placeret der, da standarden fokuserer på processen, og dermed stakeholder engagement, uden grænser for indikatorvalg.

²⁷ http://www.efqm.org/model_awards/model/excellence_model.htm

²⁸ <http://www.eipa.nl/CAF/Introduction.htm>

Kilder

AccountAbility (1999). AccountAbility 1000 (AA1000) framework standard, guidelines and professional qualification., AccountAbility institute of social and ethical accountability.

Antorini, C. (2001). Forbrugernes fornemmelse for etik En kortlægning af etik-initiativer i de nordiske lande og en analyse af perspektiverne for at styrke et etisk forbrug i de nordiske lande, Nordisk Ministerråd.

Bak, C. (1996). Det etiske Regnskab - introduktion, erfaringer og praksis, Handelshøjskolens Forlag.

Bak, C. (2001). Social-etiske regnskaber guideline for virksomheder og organisationer, Socialministeriet.

BM (2002). Netværksdag d. 21. november. NetværksDagen og -Prisen 2002, Hotel Marienlyst, Helsingør, Arrangeret af Beskæftigelsesministeriet.

Borch, V. d. S., H. B. Jørgensen, et al. (1999). Sociale regnskaber - en brugsbog om de nye regnskabsformer, Holbæk Amts Bogtrykkeri.

Bukh, P. N., J. Mouritsen, et al. (2001). Videnregnskaber Rapportering og styring af virksomhedens videnressourcer, Børsens Forlag A/S.

Carpenter, V. L. and E. H. Feroz (2001). "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles." Accounting, Organizations and Society **No. 26**: 565-596.

Christensen, H. (1997). Måling af virksomhedens miljøpræstation. Virksomhedens miljøregnskab Måling, rapportering og revision. J. P. Uthøi and P. M. Rikhardsson, Børsens Forlag A/S.

Coloplast (2002). Årsrapport 2001/2002, Coloplast.

Commission, E. (2002). Corporate social responsibility - A business contribution to sustainable development. Luxembourg, Office for Official Publications of the European Communities.

de Colle, S. and C. Gonella (2002). "The social and ethical alchemy: an integrative approach to social and ethical accountability." Business Ethics A European Review **vol. 11, no 1**: 86-96.

Deming, W. E. (1986). Out of the Crises Quality, productivity and competitive position. Cambridge, Cambridge University Press.

Doane, D. (2002). Why the CORE Bill is Good for Business. NEF Policy Brief.

Edvinsson, L. and M. S. Malone (1998). Videnkapital Sådan måles og udvikles viden og kompetence i virksomheden, Børsens Forlag.

Elkjær, R. J. and K. Hjulsager (2001). Årsrapport og virksomhedsanalyse, Forlaget Thomson A/S.

Erhvervsfremmestyrelsen (2001). Guideline for videnregnskaber - en nøgle til videnledelse.

Erhvervsministeriet (2001). Forslag til Lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven).

Ernst&Young, Kunde&Co, et al. (1998). Stakeholderregnskabet - En dansk model for fremtidens virksomhedsregnskab.

EU, K. f. d. e. f. (2001). GRØNBOG Fremme af en europæisk ramme for virksomhedernes sociale ansvar. Bruxelles, Kommissionen for de europæiske fællesskaber.

EUKon (2002). EU presidency conference november 21.-22. Mainstreaming Corporate Social Responsibility across Europe -challenges and opportunities of a common framework, Hotel Marienlyst, Helsingør, Danmark.

EurActiv (2002). Corporate Responsibility Bill debated in UK Parliament, EurActiv 2000. **2002**.

Europe, C. The SME Key Unlocking responsible business www.smekey.org, The European Business Campaign on Corporate Social Responsibility.

FSR (2002). Konference om ikke-finansielle regnskabsinformationer samt uddeling af Prisen for bedste ikke-finansielle rapportering 2002, d. 30. oktober, Hotel D'Angleterre, København, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

FSR (2002). Konferencen om ikke-finansielle Regnskabsinformationer, FSR. **2002**.

Grant, R. M. (1991). "The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation." California Management Review.

Grant, R. M. (1998). Contemporary Strategy Analysis, Blackwell Publishers Inc.

Gray, R. (2002). "The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?" Accounting, Organizations and Society **nr. 27**: 687-708.

Gray, R., D. Owen, et al. (1996). Accounting & accountability Changes and challenges in corporate social and environmental reporting, Prentice Hall Europe.

GRI (2000). Sustainability Reporting Guidelines, Global Reporting Initiative.

GRI (2002). Sustainability Reporting Guidelines, Global Reporting Initiative.

Hansen, J. V., P. Engelschmidt, et al. (2002). Ikke-finansiell regnskabspraksis 2002 - krav, vejledninger og eksempler. København, Forlaget Thomson A/S.

- Hasselager, O., A. R. Johansen, et al. (2001). Årsrapporten Kommentarer til årsregnskabsloven 1. København, Forlaget Thomson A/S.
- Holland, L. and J. Gibbon (2001). Processes in social and ethical accountability External reporting mechanisms. Perspectives on Corporate Citizenship. J. Andriof and M. McIntosh, Greenleaf Publishing Limited.
- Holten Larsen, M. and M. Schultz (1998). Den udtryksfulde virksomhed. København, Bergsøe 4.
- Indeks, S. f. D. S. (2001). Det Sociale Indeks, Socialministeriet.
- Joia, L. A. (2000). "Measuring intangible corporate assets Linking business strategy with intellectual capital." Journal of Intellectual Capital **Vol. 1**: 68-84.
- Kaler, J. (2002). "Responsibility, accountability and governance." Business Ethics: A European Review **vol. 11, no. 4**: 327-334.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996). The balanced scorecard: translating strategy into action. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.
- Kolk, A., M. van der Veen, et al. (2002). KPMG International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002, KPMG Global Sustainability Services & Amsterdam graduate Business School.
- KPMG (1998). Sociale regnskaber - et værktøj til virksomhedens udvikling.
- KPMG (2001). Arbejdsmiljø Indeks.
- Larsen, H. T. and J. Mouritsen (2001). Videnledelsens 2. bølge - en recentrering af videnledelsen gennem videnregnskabet. Ledelse og Erhvervsøkonomi nr. 1, FDC Danske Civiløkonomer.
- Mac, A. (2001). Nye temaer på virksomhedernes dagsorden - indkredsning af tendensen, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder. Institut for Samfundsvidenskab og Erhvervsøkonomi.
- Mac, A., B. Jæger, et al. (2001). Fra vision til virkelighed Problemstillinger og perspektiver. V. Pietras-Jensen, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.
- MacLulich, K. K. (2002). Reflections on the last millennium: Accountability constuct in Poland. Work Values and Behavior in an Era of Transformation. A. Sagie and M. Stasiak, Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna W Łodzi.
- Miljøbeskyttelsesloven (1995). Bekendtgørelse om visse godkendelsespligtige virksomheders pligt til udarbejdelse af grønt regnskab BEK nr 975 af 13/12/1995, Retsinformation.
- Morsing, M. (1991). Den etiske praksis En introduktion til det etiske regnskab, Erhvervsøkonomisk Forlag S/I.

Mouritsen, J. and P. N. m. f. Bukh (2002). Videnregnskaber - den nye guideline, Ministeriet for Videnskab Teknologi og Udvikling.

Nonaka, I. (1994). "A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation." Organization Science **Vol. 5, No. 1**.

Nordisk, N. (2001). Rapportering på den tredobbelte bundlinie 2001 dialog om dilemmaer, Novo Nordisk.

Nørby-udvalget (2001). Nørby-udvalgets rapport om Corporate Governance i Danmark. Anbefalinger for god selskabsledelse i Danmark, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

OECD (1991). The OECD Guidelines for Multinational Enterprises, Organisation for Economic Co-operation and Development. **2002**.

Pedersen, F. B. (1998). holistiske regnskaber - set i topledelsens perspektiv. Ledelse og Erhvervsøkonomi, FDC Danske Civiløkonomer.

Petersen, V. C. (2002). Mål uden værdier. Morgenavisen Jyllands-Posten.

Pietras-Jensen, V. (2002). Rapportering af immaterielle værdier - en buket af nye regnskabsformer, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Power, M. (1994). The audit society. Accounting as social and institutional practice. P. Miller, Cambridge University Press: 299-316.

Prodi, R. and A. F. m. f. Rasmussen (2002). It simply works better!, The Copenhagen Centre.

Quinn, A. (2002). Calif. court says Nike can be sued for false ads, Global Economy, Reuters. **2002**.

Rambøll (1997). Holistic Operations.

Rendtorff, J. D. (2001). Ledelsesfilosofi og virksomhedsetik. Roskilde, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Rikhardsson, P. M. and C. W. Young (1997). Miljøindikatorer og miljøregnskaber. Virksomhedens miljøregnskab Måling, rapportering og revision. J. P. Uihøi and P. M. Rikhardsson, Børsens Forlag A/S.

Sahlertz, K. B., A. Roos, et al. (2002). Erfaringer med Det etiske regnskab. Roskilde, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

SAI, S. A. I. (1997). Social Accountability 8000.

ScanRevision, B. (2001). Vækstregnskab for BDO 2001.

Schein, E. H. (1984). "Coming to a New Awareness of Organizational Culture." Sloan Management Review.

Schultz, M. (1997). Værdier som konkurrenceparameter: Samspil imellem virksomhedens kultur, identitet og image. Ledelse '97. S. Hildebrandt, Børsens Forlag.

Schultz, M., Ed. (1997). Værdier som konkurrenceparameter: Samspil imellem virksomhedens kultur, identitet og image. Ledelse '97. København, Børsens Forlag.

Schultz, M. and M. J. Hatch (2002). "The dynamics of organizational identity." Human Relations nr. 55(8).

Socialministeriet (2000). Det sociale indeks En måling af virksomhedens sociale ansvar.

Stewart, T. A. (1998). Intellectual Capital, Centrum.

Thyssen, O. (1997). Værdiledelse - Om organisationer og etik. København, Gyldendal.

ViV (2002). Seminar d. 24. november. Forventninger til moderne virksomheder, Axelborg, København, Arrangeret af Center for Værdier i Virksomheder, Roskilde Universitetscenter.

ViV-seminar (2001). "Værdier - fra vision til virkelighed Problemstillinger og perspektiver."

Volvo (2001). 2001 Corporate citizenship report, Volvo.

VR (2002). Konference d. 2. december. Videnregnskaber Ny guideline - nye muligheder, Radisson SAS Scandinavia Hotel, København, Ministeriet for Videnskab Teknologi og Udvikling.

Wivel, T. and J. Sperling (2001). Den bevidste virksomhed Stakeholderrapportering, Børsens Forlag A/S.

Zadek, S. (1998). Values, Ethics & Accountability Increasing the Value of Competitive Success, Committee of Inquiry.

Zadek, S. (2002). Comment: Simon Zadek's column, June 2002, Ethical Corporation magazine. **2002**.

Zadek, S., P. Pruzan, et al. (1997). Building Corporate AccountAbility. London, Earthscan Publications Ltd.

Økonomistyrelsen (2000). Økonomistyring - med balance og fokus.

Økonomistyrelsen (2001). Benchmarking af den statslige økonomistyring 2000.

Årsregnskabsloven (2001). Lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. Lov nr. 448 af 07/06/2001, Retsinformation.

-
- i Regnskabsloven er udarbejdet efter byggeklodsmodeellen, hvor virksomheder er opdelt i 4 grupper, A, B, C og D-virksomheder. Opdelingen er efter virksomhedernes balancesum, nettoomsætning og det gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret - A-virksomheder er mindst.
- ii Når der står relaterede debat, så er det fordi supplerende beretninger ofte ikke omtales som supplerende beretninger, men f.eks. ikke-finansiell rapportering, ikke-finansielle regnskabsinformationer (FSR (2002). Konferencen om ikke-finansielle Regnskabsinformationer, FSR. 2002.), eller nye regnskaber (Bukh, P. N., J. Mouritsen, et al. (2001). Videnregnskaber Rapportering og styring af virksomhedens videnressourcer, Børsens Forlag A/S.
- Samtidig omtales for det meste kun dele af de supplerende beretninger f.eks. CSR eller videnregnskaber.
- iii The European Business Campaign on Corporate Social Responsibility er et initiativ af:
- CSR Europe, The Copenhagen Centre, The International Business Leaders Forum og national CSR organisations across Europe:
- Business and Society Belgium, Belgium
Finnish Business and Society, Finland
Institut du Mecenat de Solidarite, France
Hellenic Business Network for Corporate Social Responsibility, Greece
Business in the Community, Ireland
Impronta Etica, Italy
Sodalitas, Italy
Samenleving and Bedrijf, Netherlands
Talentum, Portugal
Fundacion Empresa y Sociedad, Spain
Jobs and Society Sweden, Sweden
Philiass Foundation, Switzerland
Business in the Community, United Kingdom
- With the support of the European Commission - Employment and Social Affairs Directorate General**
- <http://www.sricompass.org/>
- iv Guidelinen er opdelt i 9 kapitler:
1. Introduction; 2. General Policies; 3. Disclosure of information; 4. Competition; 5. Financing; 6. Taxation; 7. Employment and industrial relations; 8. Environmental protection; 9. Science and technology.
- http://www.un.org/esa/sustdev/viaprofiles/OECD_Guidelines.html
- v Modellen er udarbejdet i samarbejde med Ann Lisbeth Jensen og Peter Haisler fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der som undertegnede arbejder på styrelsens CSR/CG-koncernprojekt.